

*Andrés Báez Moreno*

Universidad Carlos III de Madrid

## El principio de reserva de Ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS

### SUMARIO

- I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA
- II. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA RESERVA DE LEY Y LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO: UN CALLEJÓN SIN SALIDA
- III. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES COMO VERDADERO OBJETO DE LA REMISIÓN OPERADA POR EL ART. 10.3 TRLIS
- IV. LA REGULACIÓN DE LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS EN NORMAS CONTABLES DE RANGO REGLAMENTARIO—a) *Imputación temporal de ingresos y beneficios*—a.1) Ingresos derivados de ventas—a.2) Ingresos derivados de prestaciones de servicios—a.3) Ingresos financieros—a.4) Ingresos en contratos a largo plazo—b) *Imputación temporal de gastos, pérdidas y quebrantos*
- V. ¿ES POSIBLE LA SUPERACIÓN DE LAS VULNERACIONES DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY MEDIANTE UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN DEL SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE?

## I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, supuso la aparición, en nuestro sistema tributario, de un buen número de problemas de orden material, que la doctrina va detectando de forma progresiva, a medida que surgen en la práctica, o que se comprueba su existencia en experiencias comparadas. En efecto, la remisión a las normas contables de parte del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto puede desembocar en conflictos evidentes entre las finalidades propias de la normativa fiscal y aquellas que se atribuyen al Derecho Contable mercantil.

No obstante, el nuevo sistema de determinación de la base imponible ha dado lugar, también, a un problema que la doctrina española ha sabido detectar con rapidez, aunque, como veremos, no siempre las soluciones propuestas pueden considerarse óptimas. Es un hecho que la mayor parte de las normas contables españolas, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos de nuestro entorno jurídico más próximo<sup>1</sup>, tienen rango reglamentario. Así, la remisión que el artículo 10.3 de la LIS opera al Código de Comercio, a las demás leyes relativas a la determinación del resultado contable y a las disposiciones que se dicten en desarrollo de las anteriores, puede afectar, ya veremos si lo hace o no, al principio de reserva de Ley tributaria recogido en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución.

Este trabajo pretende dar respuesta, precisamente, a ese interrogante, esto es, si la remisión a la normativa contable, por parte de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, puede suponer una vulneración del principio de reserva de Ley tributaria. Para ello, trataremos, en primer lugar, de analizar el problema a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la reserva de Ley tributaria y, en particular, sobre la intensidad de ésta a la hora de regular los elementos de cuantificación del tributo (epígrafe II). Tras rechazar la idoneidad de la jurisprudencia constitucional para dar respuesta al problema que nos ocupa, intentaremos demostrar que el artículo 10.3 del TRLIS no sólo remite a la normativa contable la regulación de la base imponible del Impuesto sino también la del hecho imponible (epígrafe

<sup>1</sup> Nos referimos a los ordenamientos jurídicos que, con mayor frecuencia, constituyen el punto de referencia para los estudios comparados sobre tributación del beneficio empresarial: el alemán y el italiano. En Alemania, el Libro III del Código de Comercio (§§ 238-342 a) regula, con notabilísimo grado de detalle, el régimen jurídico tanto de las cuentas anuales (denominación que usaremos de aquí en adelante para hacer referencia a las cuentas individuales) como de las cuentas anuales consolidadas. En Italia la sección IX del Título V del Libro Quinto del Código Civil (arts. 2423-2435 bis) regula, con menor grado de detalle que la legislación alemana, aunque con extensión notable las cuestiones referidas a las cuentas anuales.

III). Posteriormente, y sin ánimo de exhaustividad, expondremos algunos ejemplos concretos de normas contables reglamentarias que, en la actualidad, y gracias a la remisión operada por el artículo 10.3 del TRLIS, regulan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades (epígrafe IV). Por último estudiaremos la posibilidad de interpretar las normas que componen el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conforme a la Constitución (epígrafe V).

## II. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA RESERVA DE LEY Y LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO: UN CALLEJÓN SIN SALIDA

En expresión ya clásica, el Tribunal Constitucional español entiende que «la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria»<sup>2</sup>. De una u otra forma, todas las elaboraciones doctrinales y jurisprudenciales que han tratado de concretar el difuso concepto de «elementos esenciales» pueden reconducirse a lo que, con particular acierto, PÉREZ ROYO denomina la «identidad y la entidad» del tributo<sup>3</sup>, haciendo clara referencia a la regulación del hecho imponible, los sujetos y los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

Sin embargo, es un lugar común en la doctrina afirmar que la reserva de Ley tributaria es de carácter relativo o, en términos descriptivos, que no toda la materia tributaria está sometida con la misma intensidad a la reserva de ley. Los ámbitos de flexibilización de la reserva son variados, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>4</sup> pero, en este punto, interesa exclusivamente uno de ellos, el de los elementos de cuantificación del tributo y, en particular, de la base imponible. En distintas Sentencias, el Tribunal, sin dejar de reconocer el carácter «esencial» de la base imponible, ha admitido una colaboración, especialmente intensa, de normas infralegales en la regulación de la misma, sobre la base de argumentos como la compleji-

<sup>2</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional: 37/1981 de 16 de noviembre (Fundamento Jurídico 4); 6/1983, de 4 de febrero (Fundamento Jurídico 4); 179/1985, de 19 de diciembre (Fundamento Jurídico 3); 19/1987, de 17 de febrero (Fundamento Jurídico 4); 221/1992, de 11 de diciembre (Fundamento Jurídico 7) y 233/1999 de 16 de diciembre (Fundamentos Jurídicos 9 y 34).

<sup>3</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. *Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria*. En Hacienda Pública Española, núm. 14, 1972, pg. 233.

<sup>4</sup> Distintos trabajos se han ocupado de estudiar sistemáticamente los ámbitos de flexibilización de la reserva de ley, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Por su carácter sistemático destacan, entre otros: ALGUACIL MARÍ, María Pilar. *Acercas de la flexibilidad de la reserva de Ley en materia tributaria*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 101, 1999, pgs. 5-34. DOMENECH PASCUAL, Gabriel. *Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria (A propósito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre)*. En Revista General de Derecho, julio-agosto, 2000, pgs. 9183-9198.

dad técnica en la regulación de este elemento del tributo o la necesidad de cohonestar la reserva de Ley y el cumplimiento de otras finalidades previstas en la propia Constitución. Quizás convenga reproducir literalmente las propias afirmaciones del Tribunal Constitucional sobre este particular aspecto:

«[...] En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, **también la base imponible es un elemento esencial del tributo** y, en consecuencia, debe ser regulada por ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una **pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas**. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base» (Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 de 11 de diciembre, F. 7º).

«[...] En el supuesto de las contraprestaciones, fruto de la utilización de un bien de dominio público o de la prestación de un servicio o actividad administrativa, **esta colaboración puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías** —estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades— y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades» (Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre, F. 5º).

«[...] En efecto, debe recordarse, una vez más, que la reserva de Ley tributaria —sobre todo cuando, como sucede en este caso, se trata de tributos locales— es relativa, de modo que, **siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de fines propuestos por la Constitución o por la Ley, cabe el auxilio del reglamento, colaboración que puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías**» (Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 de 16 de diciembre, F. 24).

Sobre la base de esta jurisprudencia, algunos sectores de nuestra doctrina han entendido que la remisión operada por el artículo 10.3 del TRLIS a la normativa contable podía no dar lugar a ningún problema constitucional desde la óptica del principio de reserva de ley. En efecto, si la regulación de la base imponible, como elemento de cuantificación que es, admite una especial colaboración reglamentaria, que las normas contables integren el régimen de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades podría estar plenamente justificado<sup>5</sup>. No podemos mostrarnos conformes con semejante toma de postura.

<sup>5</sup> En este sentido: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar. *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1998, pgs. 89-90. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar, *El Método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 de la LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables*. En Estudios Financieros, núm. 182, 1998, pgs. 37-38. GARCÍA MORENO, Alberto, *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Tecnos, 1999, pgs. 154-160. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pgs. 65-66.

A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto a la intensidad del principio de reserva de Ley en la regulación de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, difícilmente puede extraerse la conclusión descrita, ni ninguna otra. Se trata de una jurisprudencia sumamente insegura, en el sentido de que los resultados a los que pueda llegarse en el futuro, a partir de su aplicación a casos concretos, es absolutamente imprevisible, salvo que se tratara de supuestos idénticos a los ya juzgados por el Tribunal. La inutilidad de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para enjuiciar la remisión por parte del TRLIS a la normativa contable trae causa, a mi juicio, de los siguientes extremos:

1) La endeblez lógica y jurídica de la doctrina de los «elementos esenciales». Como ya adelantamos, el Tribunal Constitucional considera que la reserva de Ley recogida en el artículo 31.3 de la CE abarca la creación *ex novo* del tributo y la determinación de sus elementos esenciales. Este concepto de «elementos esenciales», que el Tribunal viene empleado desde sus primeras sentencias, entronca directamente con una tesis desarrollada en Alemania desde los años setenta y a la que se conoce como teoría de la esencialidad (*Wesentlichkeitstheorie*)<sup>6</sup>. Conforme a esta tesis las decisiones esenciales en un Estado de Derecho, no sólo están reservadas a la ley, sino que requieren una efectiva regulación por parte del Parlamento. De ese modo la reserva de Ley (*Gesetzesvorbehalt*) se convierte, también, en una reserva de Parlamento (*Parlamentsvorbehalt*) que impide al legislativo desentenderse de la regulación de determinadas materias remitiéndolas a normas reglamentarias. Desde que el Tribunal Constitucional Alemán empezó a utilizar la fórmula de la esencialidad<sup>7</sup>, las críticas de la doctrina alemana han sido constantes y, en algunos casos, extremadamente duras. En este sentido, se ha tildado a la teoría de la esencialidad de banalidad<sup>8</sup>, fórmula vacía<sup>9</sup>, declaración dogmática de bancarrota<sup>10</sup> o callejón sin salida<sup>11</sup>. Las críticas se centran, básica-

<sup>6</sup> Al parecer la denominación se debe a OPPERMANN. OPPERMANN, *Nach welchen Grundsätzen sind das öffentliche Schulwesen und die Stellung der an ihm Beteiligten zu ordnen?* En Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg), Verhandlungen des 51. Deutschen Juristentages, 1976, Gutachten C, pgs. 48 y ss. (citado por ARNIM, Hans Herbert. *Zur Wesentlichkeitstheorie des Bundesverfassungsgerichts*. En Deutsches Verwaltungsblatt, Heft 24, 1987, pg. 1241).

<sup>7</sup> Es la Sentencia de 14 de marzo de 1972 [BVerfGE 33, 1 (10 y ss.)], dedicada a los derechos fundamentales de los presos, la que inaugura esta tendencia doctrinal. Referencias a otras sentencias muy tempranas del *Bundesverfassungsgericht*, en este mismo sentido, pueden verse en OSSENBÜHL, Fritz. *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*. En Handbuch des Staatsrechts. Band III: Das Handeln des Staates. Heidelberg: Müller, 1988, pg. 337 (nota 115). Sobre esta jurisprudencia en español: GARCÍA MACHO, Ricardo. *Reserva de Ley y potestad reglamentaria*. Barcelona: Ariel, 1988, pgs. 77-80.

<sup>8</sup> OSSENBÜHL, Fritz. *Vorrang und Vorbehalt...* op. cit. pg. 337.

<sup>9</sup> KREBS, Walter. *Zum aktuellen Stand der Lehre vom Vorbehalt des Gesetzes*. En Jura, 1979, pgs. 308-309.

<sup>10</sup> KISKER, Gunter. *Neue Aspekte im Streit um den Vorbehalt des Gesetzes*. En Neue Juristische Wochenschrift, 1977, pg. 1317. EVERS, Hans-Ulrich. *Gesetzesvorbehalt im Schulrecht*. En Juristische Schulung, 1977, pg. 807.

<sup>11</sup> PIESKE, Eckart. *Der Weg des deutschen Schulrechts nach dem 51. Deutschen Juristentag im Stuttgart im September 1976*. En Deutsches Verwaltungsblatt, 1977, pg. 677.

mente, en la dificultad de determinar qué es lo esencial (frente a lo que no lo es), tarea abocada al fracaso y que, la mayor parte de las veces, no es más que un mero revestimiento jurídico de una decisión libre (y seguramente predeterminada) del juez constitucional<sup>12</sup>.

Estas mismas críticas, que en su día formuló la doctrina alemana, y a las que también se han incorporado ciertos sectores de la española<sup>13</sup>, pueden vertirse, también, sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español en materia de reserva de Ley y elementos de cuantificación del tributo. Veámoslo con mayor atención.

El Tribunal Constitucional considera a la base imponible elemento esencial del tributo. Sin embargo, permite que su regulación sea remitida al reglamento. Y la pregunta surge de forma prácticamente automática ¿existe una graduación dentro de los propios elementos esenciales<sup>14</sup>? ¿existen elementos esenciales de carácter esencial (valga la redundancia) y elementos esenciales de carácter accidental? No es necesaria una profunda investigación filosófica para advertir que lo esencial no admite graduación; un concepto jurídico o es esencial o no lo es. No cabe aquí un tercer género.

El Tribunal Constitucional parece haber advertido la contradicción interna de su argumentación y ha pretendido ponerle remedio, sin excesivo éxito, a mi juicio. En la Sentencia 221/1992 de 11 de diciembre, el Tribunal parece distinguir entre elementos esenciales y elementos accidentales de la base imponible: «[...] *Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata. [...] A diferencia de los valores inicial y final y el valor de las mejoras y contribuciones especiales, las correcciones monetarias son un elemento ajeno a la estructura básica del impuesto, no esencial sino accidental*»<sup>15</sup>. Esta posición sobre la reserva de Ley y la base imponible puede resolver la contradicción que implicaría admitir “grados de esencial-

<sup>12</sup> OSSENBUHL, Fritz. *Vorrang und Vorbehalt...* op. cit. pg. 339. Con frase demoledora describe KLOEPFER esta situación: «Es esencial lo que el Tribunal Constitucional considera esencial». KLOEPFER, Michael. *Der Vorbehalt des Gesetzes im Wandel*. En *Juristenzeitung*, 1984, pg. 692.

<sup>13</sup> GARCÍA MACHO, Ricardo. *Reserva de Ley y potestad reglamentaria...* op. cit. pg. 76. BAÑO LEÓN, José María. *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978)*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho-Civitas, 1991, pgs. 58-61. DOMENECH PASCUAL, Gabriel. *Límites sustanciales de las remisiones...* op. cit. pg. 9188.

<sup>14</sup> Algún sector de nuestra doctrina parece admitirlo afirmando: «[...] siendo esenciales todos los elementos del tributo que están cubiertos por el principio de legalidad también hay “grados de esencialidad” mayores o menores que llevarán consigo un mayor o menor apego a dicho principio». CUBERO TRUYO, Antonio M. *La doble relatividad de la reserva de Ley en materia tributaria. Doctrina constitucional*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001, pg. 258.

<sup>15</sup> Esta misma posición mantiene el Tribunal Constitucional en la Sentencia 23/1999 de 16 de diciembre (F. 24).

dad” pero sitúa al intérprete y al propio Tribunal Constitucional ante el mismo atolladero: determinar qué elementos de la base imponible son esenciales y cuáles, por el contrario, no lo son<sup>16</sup>. Y ésta es, de nuevo, una discusión bizantina<sup>17</sup>.

Una prueba evidente de lo sostenido es la propia Sentencia 221/1992. Mientras su Fundamento Jurídico 7º afirma, con toda rotundidad, que las correcciones monetarias (de los valores iniciales para el cálculo de plusvalías en el IIVTNU) son un elemento ajeno a la estructura básica del impuesto, **no esencial, sino accidental**, el Prof. RODRÍGUEZ BEREJO, en su voto particular a esa misma Sentencia, y al que se adhirió el Magistrado Cabaldón López, indica, de forma igualmente categórica, que «en el particular caso del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos esa operación de ajuste o corrección monetaria **constituye un elemento esencial, y no accesorio o accidental**, en la determinación de la base imponible, que no puede ser dejada por el legislador a la libre disponibilidad del Gobierno<sup>18</sup>».

<sup>16</sup> Por eso no podemos mostrarnos conformes con la posición que, a este respecto, ha mantenido en nuestra doctrina DOMENECH PASCUAL. Para este autor la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que relativiza la reserva de Ley respecto a los elementos de cuantificación del tributo se despegue de las llamadas teorías apriorísticas (las que pretenden determinar el ámbito de la reserva de Ley con criterios contruidos de antemano de forma abstracta *v. gr.* la teoría de la esencialidad) y se orienta hacia tesis de justificación objetiva que permiten la remisión al reglamento, no conforme al elemento del tributo remitido, sino de acuerdo con las complejas operaciones técnicas que su regulación puede requerir (DOMENECH PASCUAL, Gabriel. *Límites sustanciales de las remisiones... op. cit.* pgs. 9188-9190; 9192-9193). En esta posición se confunden dos cuestiones diversas: el objeto de la remisión y el fundamento de la misma. Es obvio que el Tribunal utiliza, no sólo en la Sentencia 221/1992, sino también en la 185/1995 (F. 5º) y en la 233/1999 (F. 24), el argumento de la complejidad técnica para justificar la remisión de determinados contenidos al reglamento. Ese sería el argumento de la remisión. Pero también es claro que, sobre todo en la Sentencia 221/1992 (F. 7) condiciona la remisión al hecho de que el objeto de la misma no sea un «elemento esencial».

<sup>17</sup> El único criterio claro y previsible que ha aportado el Tribunal Constitucional en relación con la base imponible es el relativo a la necesidad de una mínima regulación material en la Ley. Con afirmaciones como «[...] *es necesario que la Ley incorpore un mínimo de regulación material que oriente la actuación del Reglamento y le sirva de programa o marco*» (Sentencia 185/1995) o «[...] *ni la complejidad técnica a la que aludimos ni la flexibilidad de la reserva de Ley en este concreto elemento de la prestación tributaria permitirían que la Ley abdicara de toda regulación*» (Sentencia 233/1999), el Tribunal ha dejado clara la inadmisibilidad de las deslegalizaciones totales en la regulación de la base imponible. Sin embargo, la jurisprudencia ordinaria no parece seguir estas indicaciones. Así la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 1997, argumentando sobre la base de la STC 221/1992 de 11 de enero, declaró conforme a la Constitución, por no vulnerar el principio de reserva de ley, la remisión que a la normativa reglamentaria operaba el artículo 69 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, para la regulación del régimen de estimación objetiva de rendimientos de empresariales en el IRPF. No es necesario un estudio en profundidad de los artículos 68 y 69 de la antigua LIRPF para advertir que estos preceptos no contenían la más mínima regulación de la base imponible, limitándose a establecer algunas cuestiones de orden menor y dando lugar a una verdadera deslegalización total de la materia.

<sup>18</sup> Como tendremos ocasión de ver, más adelante, los argumentos del Prof. RODRÍGUEZ BEREJO son muy acertados y están en una línea semejante a la que pretendemos sostener

El callejón sin salida que supone la teoría de la esencialidad se pone de manifiesto, con toda claridad, en las opiniones que la doctrina ha vertido sobre el sistema de remisión configurado en la vigente Ley 43/1995. Así, mientras unos, amparándose en la Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, no quieren ver problema alguno en la remisión<sup>19</sup>, otros, atribuyendo carácter esencial a la base imponible, entienden que el sistema resultante vulnera frontalmente el principio de reserva de Ley tributaria<sup>20</sup>.

2) La combinación de diversos factores de relativización de la reserva de ley. Es de sobra conocido que la relativización de la reserva de Ley no afecta, exclusivamente, a los elementos de cuantificación del tributo. Por el contrario, la jurisprudencia constitucional ha ido elaborando otros fundamentos y, por tanto, ámbitos de relativización que, en síntesis, pueden identificarse con el tipo de prestación (impuestos, tasas y contribuciones especiales, prestaciones patrimoniales coactivas, etc.) o con los distintos entes territoriales a los que se atribuye el poder financiero (poder tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y, sobre todo, de las Corporaciones Locales)<sup>21</sup>. Parece lógico pensar que, si el Tribunal Constitucional ha establecido distintos ámbitos de flexibilización de la reserva de ley, cuando en un caso concreto concurren varios de ellos conjuntamente la colaboración reglamentaria podrá ser especialmente intensa. Esta idea ha sido recalcada por el Tribunal en su jurisprudencia. Por ceñirnos a los casos más relevantes, habría que hacer alusión a la Sentencia 185/1995, en la que se combinan los factores de flexibilización relativos al tipo de prestación y a los elementos de cuantificación<sup>22</sup> y a la Sentencia 233/1999, en la que se hace lo propio

en este trabajo. Sin embargo, su posición no termina de despegar de la «teoría de la esencialidad» y, en esa medida, incurre en errores semejantes a los ya descritos.

<sup>19</sup> Ver nota 5.

<sup>20</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*. En *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, pg. 15. ESTEBAN MARINA, Ángel. *Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible*. En *Carta Tributaria*, núm. 240, pgs. 4-5. PONTMESTRES, Magín. *Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades*. En *Gaceta Fiscal*, núm. 147, octubre de 1996, pg. 65. ARRÁEZ GARCÍA, Alejandro. *La seguridad del empresario en el nuevo impuesto de sociedades*. En *Gaceta Fiscal*, núm. 147, octubre de 1996, pg. 76. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. *La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades*. En *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6, 1997, pg. 10, aunque de modo menos rotundo.

<sup>21</sup> Es lo que el Prof. RAMALLO ha llamado, con expresión gráfica, «distintas relatividades del principio de legalidad». RAMALLO MASSANET, Juan. *Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, pgs. 257-259.

<sup>22</sup> «Para determinar la medida en que la Ley debe regular directamente los elementos configuradores de la cuantía o, por el contrario, puede atribuir su regulación a normas infralegales, es preciso atender, como hemos apuntado anteriormente, a la naturaleza de la prestación patrimonial de que se trate. En el caso de los precios públicos la multiplicidad de figuras que pueden incluirse en este concepto, así como la necesidad de tomar en consideración factores técnicos, pueden justificar que la Ley encomiende a normas reglamentarias la regulación o fijación de su cuantía, conforme a los criterios o límites señalados en la propia Ley que sean idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos se transforme en actuación libre o no sometida a límite» (Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, F. 6º).



con el ámbito de poder tributario afectado (tributo local) y, de nuevo, los elementos de cuantificación del tributo (base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles)<sup>23</sup>.

Sin embargo, esta afirmación que, desde el punto de vista de la lógica es inatacable, puede entorpecer notablemente el uso que de la doctrina del Tribunal Constitucional pueda hacerse. En este sentido, y haciendo referencia a los elementos de cuantificación, al tratar de aplicar la doctrina de las Sentencias 185/1995 y 233/1999 a la base imponible de impuestos estatales (p. ej. el caso del Impuesto sobre Sociedades) siempre quedará la duda en torno a qué peso específico tuvieron en la flexibilización propuesta por las citadas sentencias el tipo de prestación o el ámbito territorial, en relación con el elemento del tributo que se remitía al Reglamento. Algún sector doctrinal, advirtiendo este extremo, ha tratado de establecer algunas matizaciones. En este sentido, la Prof. ALGUACIL ha pretendido detectar diferencias entre la flexibilización de la reserva en los elementos de cuantificación de los impuestos estatales y locales. Señala que, en los primeros, y conforme a la Sentencia 221/1992, la flexibilidad en relación con la base imponible alcanza exclusivamente a un factor accesorio de su regulación. Por el contrario, en los impuestos locales, el reglamento podría incidir sobre la total determinación de la base imponible<sup>24</sup>. Éste parece ser un buen intento para ponderar el peso específico de los distintos ámbitos y criterios de flexibilización. Sin embargo, y como ocurre casi siempre, la realidad (y me refiero a la realidad de la jurisprudencia constitucional) es mucho más tozuda, e imprevisible, que las depuradas observaciones doctrinales. Así, la Sentencia 233/1999 ha echado por tierra esta propuesta al enfrentarse al problema de la determinación del valor de los terrenos rústicos<sup>25</sup> cuyo cálculo debía hacerse, conforme al artículo 68.2 de la Ley de Haciendas Locales, «capitalizando al interés que reglamentariamente se establezca, las rentas reales o potenciales de los terrenos». Y el problema no está, en esta sentencia, en el hecho de que el Tribunal haya declarado conforme a la Constitución semejante remisión, sino que lo ha hecho acudiendo (incluso literalmente y con cita expresa) a la Sentencia 221/1992, en la que no concurría el factor de relativización que introduce la autonomía local<sup>26</sup>. Surgen de nuevo los mis-

<sup>23</sup> «En efecto, debe recordarse, una vez más, que la reserva de Ley tributaria –sobre todo cuando, como sucede en este caso, se trata de tributos locales– es relativa, de modo que, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de fines propuestos por la Constitución o por la Ley, cabe el auxilio del reglamento, colaboración que puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías» (Sentencia 233/1999, F. 24).

<sup>24</sup> ALGUACIL MARÍ, María Pilar. *Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley...* op. cit. pg. 26.

<sup>25</sup> Lógicamente a efectos de determinar la base imponible del IBI.

<sup>26</sup> Debe deshacerse en este punto un importante equívoco. Algún sector doctrinal ha puesto como ejemplo de combinación de factores de relativización a la Sentencia 221/1992 (CUBERO TRUYO, Antonio M. *La doble relatividad de la reserva de ley...* op. cit. pg. 260). Sin embargo la razón que motiva la relativización de la reserva de Ley en los impuestos locales no concurría en aquel caso. La Sentencia enjuició la remisión al Gobierno para el establecimiento de las correcciones monetarias de los valores de adquisición a efectos del cálculo de plusvalías. Se trataba de un impuesto local, eso es claro, pero también lo es que la constitucionalidad de la remisión en ningún caso podía ayudar a reforzar la

mos interrogantes ¿qué papel juega entonces el factor local en la flexibilización de la reserva de ley? y, para nuestro caso, ¿qué trascendencia tiene el que no concurra el citado factor? De nuevo, o se responde con evasivas, o se afronta la imprevisibilidad de estos criterios.

Partiendo de los razonamientos anteriores creo que puede concluirse la idea que, al principio de este trabajo, formulábamos de forma intuitiva: la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no sirve para resolver el problema que nos ocupa. Sin embargo, el problema sigue planteado a la espera de que se le dé solución desde consideraciones estrictamente jurídicas.

### **III. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES COMO VERDADERO OBJETO DE LA REMISIÓN OPERADA POR EL ART. 10.3 TRLIS**

En un razonamiento jurídico, no sólo debe valorarse la corrección formal del proceso argumentativo. Por el contrario, y siendo este primer elemento primordial, resulta también de inestimable valor el grado de consenso que las conclusiones alcanzadas puedan generar en el conjunto de aplicadores del Derecho llamados a hacer uso de estos razonamientos. De ese modo, si sobre las premisas que constituyen el punto de partida del razonamiento no existe un acuerdo más o menos generalizado difícilmente serán útiles las conclusiones que puedan alcanzarse. Por eso, la postura que adoptaremos respecto al problema que nos ocupa en este trabajo debe partir de una premisa incontrovertida: la regulación del hecho imponible de un tributo está siempre reservada a la ley, sin que pueda admitirse respecto a la misma género de flexibilización alguno.

En efecto, el Tribunal Constitucional, desde sus primeros pronunciamientos en la materia, viene repitiendo que el grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible<sup>27</sup>. De ese modo, si se demuestra que el artículo 10.3 de la LIS remite a las normas contables no sólo la regulación del régimen de determinación de la base imponible, sino también la del propio hecho imponible del impuesto podrá afirmarse, con cierta rotundidad, que la remisión operada vulnera el principio de reserva de Ley tributaria. Sin embargo, y como veremos seguidamente, la demostración de esta premisa no es tarea fácil.

El artículo 4 del TRLIS define el hecho imponible del Impuesto como «la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo». Partiendo de una definición tan escueta, es difícil perfilar, de forma

autonomía financiera local, en la medida en que, era el Gobierno central quien podía regular, en su caso, la actualización.

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981 de 16 de noviembre (F. 4º). Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987 de 17 de febrero (F. 4º). Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 de 11 de diciembre (F. 7º). Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre (F. 5º). Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 de 16 de diciembre (F. 24).

definitiva, cuál es el concepto de renta que ha decidido juridificar el legislador en el Impuesto que nos ocupa.

Tampoco la doctrina se ha mostrado mucho más precisa en el estudio del concepto de renta que subyace al Impuesto sobre Sociedades. Seguramente, el abandono de la clasificación de fuentes de renta por parte de la Ley 43/1995<sup>28</sup> (proclamado como el aspecto más destacado de la nueva regulación por parte de la Exposición de Motivos de la propia ley) haya propiciado, de forma determinante, el desinterés doctrinal. En todo caso, y en relación con este problema, sí que debe hacerse alusión a una tendencia muy marcada en el estudio del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo, tras la aprobación de la Ley 43/1995. La doctrina española, al analizar el artículo 4 de la LIS vigente, se ha centrado, de forma exclusiva, en la discusión mantenida, a lo largo de los siglos XIX y XX, por las dos teorías hacendísticas mayoritarias en torno al concepto de renta: la teoría de las fuentes y la de la entrada neta de patrimonio<sup>29</sup>. Simplificando al máximo la polémica, podría decirse que la discusión esencial entre los partidarios de una y otra tesis se centró en los componentes cualitativos del concepto de renta. La teoría de las fuentes<sup>30</sup> vinculaba el concepto de renta al ejercicio

<sup>28</sup> Abandono en relación con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, cuyo artículo 3.2 establecía: «Componen la renta del sujeto pasivo: a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas. b) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en las letras anteriores. c) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley».

<sup>29</sup> Preferimos estos términos, que no son más que la traducción de los empleados por la ciencia de la hacienda alemana (*Quellentheorie* y *Reinvermögenszugangstheorie*), a los que, con frecuencia pueden leerse en la doctrina tributarista española: en este sentido, se hace referencia a las teorías de la renta-producto y de la renta incremento-patrimonial (CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO. *Impuesto sobre sociedades (I)*. En Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular. 14ª edición. Madrid: Marcial Pons, 1998, pg. 224; CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO. *El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. En Manual del Impuesto sobre Sociedades/dirección, Juan José RUBIO GUERRERO; coordinación Manuel GUTIÉRREZ LOUSA. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pgs. 72-74).

<sup>30</sup> Bajo esta denominación, la doctrina alemana ha incluido tesis dispares, aunque, como veremos, semejantes en lo que a sus efectos se refiere. Así, se hace referencia a la teoría de las fuentes, dando cabida en ella a trabajos tan dispares como los de GUTH, WAGNER, FUISTING, VOCKE, COHN, NEUMANN, STRUTZ y otros: RUPPE, Hans Georg. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*. Band 1 (§ 6b– 7b EstG). 21 Auflage. Köln: Dr. Otto SCHMIDT, 1950-1996, § 5Anm 353, Lfg. 205 Januar 2002 (haciendo referencia GUTH, WAGNER, FUISTING y STRUTZ). KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 1 (§ 2, 2a). Heidelberg: C. F. Müller, cop. 1992– 2000, § 2 Rdnr. A 313-321, 37 Erg. Lfg. April 1992 (haciendo referencia exclusivamente a FUISTING y GUTH, pues en los apartados anteriores ha incluido en distintos epígrafes autores a los que, habitualmente, se considera partidarios de la teoría de las fuentes). STEICHEN, Alain. *Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?* En Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag / herausgegeben von Joachim LANG. Köln: Otto SCHMIDT, 1995, pg. 366 (haciendo referencia a GUTH, NEUMANN y FUISTING). Esta tendencia doctrinal a incluir en la teoría de las fuentes conceptos de renta de

de una actividad económica<sup>31</sup>, al factor de la regularidad en su obtención<sup>32</sup>, o a la existencia de fuentes perceptoras duraderas<sup>33</sup>. Aun cuando la diversidad de conceptos de renta que, habitualmente, se incluye en la teoría de las fuentes pudiera aconsejar no formular afirmaciones generales sobre la misma, creo que puede convenirse, como lo ha hecho nuestra doctrina<sup>34</sup>, que esta teoría excluye del concepto de renta los ingresos excepcionales, las ganancias de patrimonio y las adquisiciones a título gratuito de carácter excepcional. A raíz de esta observación, y de los efectos negativos que las

lo más heterogéneo se ha extendido también a la doctrina española: SOTO GUINDA, Joaquín. *La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta*. En Hacienda Pública Española, núm. 30, 1974, pg. 95 (haciendo referencia a FUSTING, ROSCHER, VOCKE, COHN, WAGNER, MAYER, NEUMANN, PLEHN y BAUCKER). GOTA LOSADA, Alfonso. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*. Madrid: Banco Exterior de España, 1988, pgs. 186-187 (haciendo referencia a HERMANN, SCHMOLLER, MEYER, MANGOLD, MITHOFF, ROSCHER, VOCKE, COHN, GUTH, WAGNER y NEUMANN). CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO. *El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades... op. cit.* pg. 72 (citando, aunque no de forma exhaustiva, a HERMANN y a SCHMOLLER). Pareciera como si cualquier concepto de renta criticado por VON SCHANZ, principal opositor de la teoría de las fuentes, se integrara automáticamente en dicha teoría. En este sentido puede consultarse la traducción del trabajo fundamental de VON SCHANZ para comprobar que no todos los conceptos de renta que critica pueden ubicarse, sin violentarlos, en la teoría de las fuentes: VON SCHANZ, Georg. *El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta*. En Hacienda Pública Española, núm. 3, 1970, pgs. 157-165.

<sup>31</sup> En este sentido se manifiestan los partidarios de la teoría de la renta productiva (*Produktionseinkommenstheorie*): ROSCHER, Wilhelm: *Die Grundlagen der Nationalökonomie: ein Hand- und Lesebuch für Geschäftsmänner und Studierende* / Wilhelm ROSCHER. – 9, verm. und verb. Aufl. Stuttgart: Cotta, 1871, pg. 307 (citado por KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar... op. cit.* Rdnr. A 305, 37 Erg. Lfg. April 1992); VOCKE, Wilhelm. *Die Grundzüge d. Finanzwissenschaft: Zur Einführung in d. Studium d. Finanzwissenschaft*. Leipzig: Hirschfeld, 1894, pg. 278 (citado por KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar... op. cit.* Rdnr. A 307, 37 Erg. Lfg. April 1992);

<sup>32</sup> Así, los partidarios de la teoría de la periodicidad: WAGNER, Adolph. *Allgemeine oder theoretische Volkswirtschaftslehre*. Faks.-Ausz. Düsseldorf: Verl. Wirtschaft und Finanzen (orig. 1879), pgs. 114 y ss. (citado por KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar... op. cit.* Rdnr. A 310-311, 37 Erg. Lfg. April 1992); COHN, Gustav. *Grundlegung der Nationalökonomie: Ein Lesebuch für Studierende*. Stuttgart: Enke, 1885, pg. 211 y ss. (citado por KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar... op. cit.* Rdnr. A 310, 37 Erg. Lfg. April 1992).

<sup>33</sup> En este sentido se manifiestan los partidarios de la teoría de las fuentes (*Quellentheorie*), en sentido estricto: GUTH, Franz. *Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen*. Leipzig: 1878, pg. 62 (citado por KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar... op. cit.* Rdnr. A 313-314, 37 Erg. Lfg. April 1992); FUSTING, Bernhard. *Die Grundzüge der Steuerlehre*. Berlin: Heymann, 1902, pg. 110 (citado por RUPPE, Hans Georg. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*. Band 1 (§ 6b–7b EStG). 21 Auflage. Köln: Dr. Otto SCHMIDT, 1950-1996, § 5Anm 353, Lfg. 205 Januar 2002).

<sup>34</sup> PALAO TABOADA, Carlos. *La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria*. En Hacienda Pública Española, núm. 9, 1971, pg. 39. GOTA LOSADA, Alfonso. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Tomo I... op. cit.* pg. 187. CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO. *El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades... op. cit.* pg. 73.

exclusiones del concepto de renta podían provocar sobre el principio de capacidad económica<sup>35</sup>, la ciencia financiera alemana (y norteamericana<sup>36</sup> reelaboró el concepto de renta. De ese modo VON SCHANZ, precursor del nuevo concepto de renta en Europa (renta incremento patrimonial), define ésta como «ingreso patrimonial neto ocurrido en un determinado período de tiempo con inclusión de las utilidades<sup>37</sup> y prestaciones monetarias de terceros<sup>38</sup>»; y añade: «incluimos en la renta todos los rendimientos líquidos y las utilidades, las prestaciones monetarias de terceros, todos los donativos y regalos, herencias, legados, premios de lotería, capitales y rentas de seguros, ganancias coyunturales de cualquier naturaleza<sup>39</sup> [...]». Como veremos a continuación, las afirmaciones sobre el concepto de renta en nuestra LIS se han centrado, básicamente, en los aspectos cualitativos a los que hacen referencia, respectivamente, las teorías de las fuentes y de la renta incremento-patrimonial.

La doctrina española ha afirmado, de manera no excesivamente rotunda, que el concepto de renta en el Impuesto sobre Sociedades vigente se inspira en la teoría de la renta como entrada neta de patrimonio<sup>40</sup>. De ese modo,

<sup>35</sup> Sobre estos efectos perniciosos ha advertido la doctrina alemana: TIPKE, Klaus. *Das Einkommen als zentraler Begriff des öffentlichen Schuldrechts*. En *Juristische Schulung*, 1985, pg. 347. LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Dr. Otto SCHMIDT, 1988, pg. 37. KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...* op. cit. RdNr. A 320, 37 Erg. Lfg. April 1992. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band II: Steuerrechtstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*. Köln: Otto SCHMIDT, 1993, pg. 564. En igual sentido en España: GOTA LOSADA, Alfonso. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Tomo I...* op. cit. pg. 188.

<sup>36</sup> El desarrollo del concepto económico de renta en los Estados Unidos es algo posterior al alemán. De hecho existen fuertes influencias de las tesis de VON SCHANZ, en la obra de SIMONS, principal valedor, junto a HAIG, de la teoría del incremento neto patrimonial en EEUU. Así SIMONS encabeza su trabajo sobre el concepto de renta con citas a SCHMOLLER y VON SCHANZ: SIMONS, Henry C. *El impuesto personal sobre la renta*. En Hacienda Pública Española, núm. 3, 1970, pg. 203. Existe un trabajo, dividido en tres partes, que se ha ocupado de la formación doctrinal del concepto económico de renta en Alemania, EEUU e Italia: WUELLER, Paul H. *Concepts of taxable income I. The german contribution*. En *Political Science Quarterly*, Vol. 53, No 1, 1938, pgs. 83-110; WUELLER, Paul H. *Concepts of taxable income II. The american contribution*. En *Political Science Quarterly*, Vol. 53, No 4, 1938, pg. 557-583; WUELLER, Paul H. *Concepts of taxable income II. The italian contribution*. En *Political Science Quarterly*, Vol. 54, No 4, 1939, pgs. 555-576.

<sup>37</sup> Como ha precisado, con todo rigor, GOTA LOSADA: «[...] La palabra utilidades significa en el texto original alemán las satisfacciones producidas por el uso, utilización o disfrute de bienes de consumo duraderos» (GOTA LOSADA, Alfonso. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Tomo I...* op. cit. pg. 188 (nota 106).

<sup>38</sup> VON SCHANZ, Georg. *El concepto de renta...* op. cit. pg. 165.

<sup>39</sup> VON SCHANZ, Georg. *El concepto de renta...* op. cit. pg. 165.

<sup>40</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. *Impuesto sobre sociedades...* op. cit. pg. 224. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. *El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades...* op. cit. pgs. 74-75. Respecto a la Ley 61/1978, inmediata antecesora de la LIS vigente, se pronunciaron, en este sentido, muchos más autores: GOTA LOSADA, Alfonso. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Tomo I...* op. cit. pg. 200. GOTA LOSADA, Alfonso. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Tomo II. El hecho imponible, rendimientos presuntos y precios de transferencia*. Madrid: Banco Exterior

si bien el artículo 4 del LIS no define qué es renta, a efectos del impuesto, un análisis detenido de los artículos 10 a 25 da a entender que se somete a gravamen la totalidad de la renta obtenida por el sujeto pasivo y, por tanto, también, los ingresos de carácter eventual, las plusvalías patrimoniales y las adquisiciones a título lucrativo. Esta afirmación es correcta y para demostrar su veracidad basta contrastarla con el propio artículo 15 del TRLIS que, a pesar de su título (Reglas de valoración...), delimita, de forma efectiva, el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades. A ello se añade que tanto en la actualidad, como durante la vigencia de la Ley 61/1978, la doctrina venía advirtiendo que la delimitación del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades no se hacía, exclusivamente, en los preceptos cuyas rúbricas se refieren al «hecho imponible» sino, también, en otros muchos, generalmente ubicados en los Capítulos referentes a la base imponible<sup>41</sup>.

Si bien la tesis sostenida por nuestra doctrina es correcta, a efectos del establecimiento del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, resulta incompleta. Las teorías de las fuentes y del incremento neto de patrimonio se ocupan, básicamente, de los aspectos cualitativos del concepto de renta, es decir, de la inclusión o exclusión de determinadas afluencias económicas de dicho concepto. De ese mismo modo, al sostener que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades hunde sus raíces en el concepto de renta como incremento neto de patrimonio, se está haciendo referencia, exclusivamente, a la configuración jurídica cualitativa del hecho imponible (concepto de renta) dejando de lado otros aspectos tanto o más relevantes.

A mi juicio, la doctrina española ha olvidado que, además de la composición cualitativa de la renta, existe un segundo elemento que termina de configurar el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades: los criterios de imputación temporal de los diversos componentes de la renta (ingresos y gastos).

El estudio de los criterios de imputación temporal, como elementos integrantes del propio hecho imponible (concepto de renta diseñado en la ley),

de España, 1989, pg. 18. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*. Valladolid: Lex Nova, 1992, pgs. 17-18; pg. 25. GARCÍA NOVOA, César. *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1994, pg. 36.

<sup>41</sup> En este sentido, respecto a la Ley 43/1995: CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO. *Impuesto sobre sociedades...* op. cit. pg. 224. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...* op. cit. pg. 25. CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO. *El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades...* op. cit. pg. 74. PALAO TABOADA, Carlos. *Comentarios al Título I de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Naturaleza y ámbito de aplicación*. En Manual del Impuesto sobre Sociedades /dirección, Juan José RUBIO GUERRERO; COORDINACIÓN Manuel GUTIÉRREZ LOUSA. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pg. 61. En el mismo sentido respecto a la Ley 61/1978: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el impuesto sobre sociedades*. Madrid: Tecnos, 1988, pg. 14. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *Gastos deducibles en el Impuesto...* op. cit. pgs. 20-31, haciendo referencia a los gastos deducibles en el Impuesto.

puede sorprender en la medida en que, en nuestra doctrina, no es muy frecuente<sup>42</sup>. Sin embargo, existen razones suficientes que, a mi juicio, pueden avalar la idea que aquí defendemos: los criterios de imputación temporal en los impuestos sobre la renta delimitan el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Veamos cuáles son estas razones.

A pesar de las múltiples propuestas para configurar un concepto de renta (o beneficio) total, que abarcara toda la vida del sujeto pasivo (persona física o jurídica)<sup>43</sup>, lo cierto es que, en los impuestos que recaen sobre esta materia imponible, la renta que, como presupuesto de hecho, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es la renta del período. A ello se añade, como supo ver con toda claridad el Prof. SÁINZ DE BUJANDA, el hecho de que en los tributos cuyo presupuesto es duradero cada vez que uno de los períodos impositivos concluye nace una obligación tributaria nueva y autónoma<sup>44</sup>. De ese modo, y dicho de otra manera, los presupuestos de hecho a los que las leyes de los impuestos sobre la renta (IRPF o IS) anudan el nacimiento de la obligación tributaria no pueden identificarse, exclusivamente, con la renta total del sujeto, en toda su existencia; por el contrario el presupuesto de hecho es la renta del período que resulta de la combinación de las normas que regulan su composición cualitativa y de las que hacen lo propio con el modo de atribución de la renta a un determinado período impositivo. En definitiva, y como afirmó HENSEL, con enorme claridad: «La renta es una unidad temporal-material<sup>45</sup>». Las normas de impu-

<sup>42</sup> No obstante, la consideración de las reglas de imputación temporal como normas que delimitan el hecho imponible parece cobrar fuerza en la doctrina más reciente. Así por ejemplo DURÁN-SINDREU incluye estas reglas en la delimitación del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible arguyendo que la imputación temporal precisa el concepto de «obtención de renta» que es el nexo de unión entre el sujeto pasivo y la propia renta (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. *El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. En *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex nova, 1997, pg. 454). GARCÍA NOVOA afirma que la imputación temporal es imprescindible para delimitar el hecho imponible (GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS*. En *Estudios sobre el impuesto de sociedades / coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ*. Granada: Comares, 1998, pg. 189). PÉREZ ROYO, sin mayores precisiones, analiza las reglas de imputación temporal en el IRPF, al estudiar el hecho imponible de dicho impuesto (PÉREZ ROYO, Ignacio. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Tercera Edición. Madrid: Marcial Pons, 2000, pgs. 70-78). Igual proceder, respecto al Impuesto sobre Sociedades, sigue CLAVIJO.

<sup>43</sup> Estas propuestas han partido, generalmente, de estudiosos de la economía de la empresa o de la ciencia financiera: NEUMARK, Fritz. *Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionstaates*. Tübingen: Mohr (Siebeck), 1961, pgs. 48 y ss., para el que la periodificación de la renta está en contradicción con la continuidad del proceso económico. Una explicación más detallada de estas tesis con abundantes referencias bibliográficas puede verse en: LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer...* op. cit. pgs. 186-190. DRÜEN, Klaus DIETER. *Periodengewinn und Totalgewinn: Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1999, pgs. 57-73.

<sup>44</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Concepto del hecho imponible*. En *Hacienda y Derecho*, Volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 364-365.

<sup>45</sup> HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. Reprod. facs. de la ed. de: Berlin: Julius Springer, 1933. Herne [etc.]: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pg. 235.

tación temporal definen, de forma determinante, el hecho imponible de los impuestos sobre la renta.

Partiendo de esta idea, y analizando el artículo 19 del TRLIS, podría llegarse, en una primera aproximación, a la conclusión de que el TRLIS regula los criterios de imputación temporal y, en esa medida, no puede detectarse vulneración alguna del principio de reserva de ley. Esa afirmación, sin embargo, no puede compartirse y ello por los motivos que se exponen a continuación:

a) Como es sabido, el artículo 19.1 del TRLIS, establece que «*Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros*». El resto de párrafos del artículo 19 del TRLIS (19.2 a 19.10) establecen, con la salvedad del artículo 19.3, criterios alternativos de imputación temporal o precisiones al criterio previsto en el artículo 19.1. A partir de estos preceptos, y con el objetivo primordial de resolver algunas cuestiones particulares que plantea la remisión a la normativa contable, un importante sector de nuestra doctrina ha defendido que la imputación temporal de ingresos y gastos queda al margen de la remisión recogida en el art. 10.3 TRLIS convirtiéndose así en una materia regulada, exclusivamente, por normas de carácter fiscal<sup>46</sup>. Esta posición no puede compartirse, y no por el hecho de que desde una óptica aplicativa no sea aceptable, como han sostenido algunos sectores de la doctrina<sup>47</sup>, sino porque encierra un equívoco importante sobre el contenido posible del principio de devengo.

Tanto la formulación fiscal del principio de devengo (art. 19.1 LIS), como las diversas formulaciones del principio en la normativa mercantil<sup>48</sup>, ponen

<sup>46</sup> En este sentido: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. *Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Algunas observaciones*. En Revista Técnica Tributaria, núm. 33, 1996, pgs. 34-35. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. *Una corrección al resultado contable no prevista expresamente: las donaciones en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. En Quincena Fiscal, núm. 5, 1996, pgs. 6-9. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón. *De nuevo sobre las donaciones en el IS: un ejemplo de norma «inexistente»*. En Quincena Fiscal, núm. 8, 1997, pg. 6, aunque de forma tangencial. Posteriormente otros autores se han adherido a esta reflexión: COLL FRECHINA, Lluís. *La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Cedecs, 1997, pg. 68. GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS*. En Estudios sobre el impuesto de sociedades / coordinadores Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ. Granada: Comares, 1998, pgs. 190-195.

<sup>47</sup> En este sentido: GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *La base imponible*. En Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales. Valladolid: Lex nova, 1997, pg. 235 (nota 44). NAVARRO FAURE, Amparo. *La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad*. En Impuestos, núm. 4, 2003, pg. 35.

<sup>48</sup> Así: el artículo 31.1.d) de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo de 25 de julio de 1978 relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad: «*se deberán tener en cuenta las cargas e ingresos relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, sin consideración de la fecha de pago o cobro de tales cargas o ingresos*»; el artículo 38.1.d) del Código de Comercio: «*Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que*



de manifiesto, con toda claridad, que el citado principio se configura de forma esencialmente negativa. El devengo es, en nuestro ordenamiento jurídico, como en cualquier otro, una regla de carácter negativo, en la medida en que, su única virtualidad es excluir la imputación de ingresos y gastos conforme a un criterio de caja. Esta idea es muy clara en las regulaciones del devengo contenidas en la Cuarta Directiva y en el Código de Comercio, así como en las legislaciones de otros países de nuestro entorno<sup>49</sup>, aunque en España la formulación contenida en el Plan General de Contabilidad y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, han podido ensombrecer esa conclusión. En todo caso, y a pesar de que el Plan General de Contabilidad y el artículo 19.1 TRLIS hagan alusión al impreciso concepto de «corriente real de bienes y servicios» la doctrina parece haber entendido que, sin precisiones, el principio de devengo, tal y como se formula, no deja de ser, si se me permite la expresión, un principio de «no caja»<sup>50</sup>.

afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro»; y la Parte Primera del Plan General de Contabilidad: «La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos».

<sup>49</sup> En este sentido: § 252.1.5 del HGB alemán: «Los gastos y los ingresos del ejercicio deben imputarse en las cuentas anuales con independencia del momento de los pagos correspondientes»; y el artículo 2423.3 del Codice civile italiano: «Deben tenerse en cuenta los ingresos y los gastos devengados (de competencia) en el ejercicio, con independencia de la fecha de cobro o pago».

<sup>50</sup> En este sentido en la doctrina española: AMEZQUETA ZUNZARREN, José María. *Imputación de gastos en el Impuesto sobre Sociedades: el principio de devengo y los criterios alternativos*. En Actualidad Tributaria, núms. 16-17, 1995, pg. 545. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (I)*. En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núms. 197-198, 1999, pg. 66. En Alemania y en Italia donde, como hemos visto, las normas son más claras la afirmación sobre el carácter negativo del principio de devengo es mucho más frecuente. En Italia: PONTANI, Franco. *I principi di redazione del bilancio*. En Il Bilancio d'esercizio. I principi di formazione secondo la nuova disciplina del codice civile/ a cura di Angelo Palma. Milano: Giuffrè, 1992, pg. 54. COLOMBO, Giovanni E. *Bilancio d'esercizio e consolidato*. Vol. 7. En Trattato delle società per azioni / diretto da G. E. COLOMBO e G. B. Portale. Torino: UTET [1995], pg. 192. CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio*. Milano: Giuffrè, 1998, pgs. 138-139. BALZARINI, Paola. *Il bilancio di esercizio*. En Le società di capitali / a cura di Giorgio SCHIANO DI PEPE; Roberto AMBROSINI [et al.] 2ª ed. Milano: IPSOA, 1999, pgs. 752-753. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione del bilancio d'esercizio*. En Trattato di Diritto Privato (diretto da Mario BESSONE) Volume XVII. Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato (Paola BALZARINI et al.). Torino: Giapichelli, 2002, pgs. 63-64. En el mismo sentido en Alemania: LEFFSON, Ulrich. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*. 7, revidierte und erweiterte Auflage. Dusseldorf: IDW, 1987, pgs. 188-190; 299. CLAUSSEN, Carsten P.; KORTH, Michael. En *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz. Band 4: Rechnungslegung der Aktiengesellschaft*. 2, neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Köln-Berlin-Bonn-München: Carl Heymanns VERLAG, 1991, § 252 Rn. 32 pgs. 150-151. STROBL, Elisabeth. *Matching Principle und deutsches Bilanzrecht*. En Bilanzrecht und Kapitalmarkt Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf MOXTER. Düsseldorf: IDW-Verl., 1994, pgs. 419-420. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*. 5 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschl, 1995, Teilband 1, § 252 Rn. 94, pg. 61. BUDDÉ, Wolfgang; GEIBLER, Horst. En *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht- §§ 238 bis 339 HGB- 4, völlig neubearb. Aufl.* München: Beck, 1999, § 252 Anm. 51, pg. 410.

Y, realmente, si se estudian con cuidado el resto de principios y reglas que rigen la periodificación podrá advertirse que el devengo no puede ser más que un principio negativo. En efecto, si comenzamos el análisis por el artículo 31 de la Cuarta Directiva podremos advertir, en una primera lectura, que los verdaderos criterios de imputación temporal vienen marcados por los subprincipios de realización (para ingresos y beneficios) y asimetría (para quebrantos y pérdidas). En este sentido, destaca el precepto que «*sólo podrán anotarse los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance*» (subprincipio de realización) y «*deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las eventuales pérdidas que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o durante uno anterior*» (subprincipio de asimetría). Estas reglas, como no podía ser de otra forma, se han traspuesto a nuestro Derecho Contable interno y, de ese modo, el artículo 38.1.c) del Código de Comercio<sup>51</sup> y la Parte Primera del Plan General de Contabilidad<sup>52</sup> se pronuncian en términos muy similares. De ese modo, el principio del devengo informa de que el Balance Mercantil (en sentido amplio) no se elabora desde una perspectiva de caja, pero son el principio de prudencia contable (y sus subprincipios de realización y asimetría), y según el Plan General de Contabilidad el de correlación de ingresos y gastos, los que perfilan los criterios efectivos conforme a los cuales se decide la periodificación real de ingresos, beneficios, gastos y pérdidas. Puede concluirse que la imputación temporal en el Derecho Contable depende, en gran medida, de la noción de prudencia, íntimamente ligada a la finalidad asignada al balance, que ese concreto Derecho Contable configure. Así se explica que diversos sistemas contables, adoptando todos ellos el principio del devengo, configuren reglas radicalmente diversas de imputación temporal<sup>53</sup>.

KLEINLE, Werner. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Einkommensteuer und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar*. Band 4. § 5 EstG. 21 Auflage. Köln: Dr. Otto SCHMIDT, 1998, § 5 Anm. 222 (Lfg. 208 November 2002). BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stephan. *Bilanzen*. 6, aktualisierte Auflage. Düsseldorf: IDW, 2002, pg. 544. BAETGE, Jörg; ZIESEMER, Stefan. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht. Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB. Kommentar*. 2 Bände. Bonn-Berlin: Stollfuß, 2002, § 252 Rz. 225-227, 2. Erg.-Lfg./Juli 2003.

<sup>51</sup> Señala este precepto: «*Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio, que en caso de conflicto prevalecerá sobre cualquier otro, obligará, en todo caso, a recoger en el balance sólo los beneficios realizados en la fecha del cierre, a tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, distinguiendo las realizadas o irreversibles de las potenciales o reversibles, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, y a tener en cuenta las depreciaciones, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida*».

<sup>52</sup> Señala el PGC: «*Principio de prudencia. únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos, se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles*».

<sup>53</sup> A estos efectos resulta enormemente ilustrativa la labor realizada por la doctrina alemana al comparar la imputación temporal en el sistema contable alemán –regido por un principio de prudencia muy rígido, orientado a la protección de los acreedores sociales y en los sistemas anglosajones (US-GAAP e IAS)– marcados por la función informativa del Balance con la consiguiente relajación del principio de prudencia contable. Los siste-

De ese modo se entiende que, a partir de la normativa vigente, es imposible configurar un régimen estrictamente fiscal de imputación temporal, en la medida en que ni el TRLIS, ni ninguna otra norma tributaria se encargan de regular las consecuencias de los subprincipios de realización y asimetría como normas de imputación temporal<sup>54</sup>. Y es lógico que así sea, en la medida en que si la prudencia no es más que una forma de hacer efectiva la finalidad del Balance Mercantil –proteger a los acreedores sociales frente a una posible descapitalización de la sociedad– dicha finalidad queda al margen de las normas fiscales. Por lo tanto, si el mero enunciado del principio de devengo nada aclara sobre la imputación temporal de las partidas positivas y negativas que determinan el resultado y, a esos efectos, debe acudir a los principios de realización y asimetría regulados en las normas contables, parece evidente que la imputación temporal no es una institución regulada, de forma autónoma, por el Derecho Tributario y, por consiguiente, en este campo, al igual que en los de la calificación y la valoración, también rige la remisión por parte del art. 10.3 TRLIS a la normativa contable<sup>55</sup>.

b) Existe un segundo argumento sobre el que puede sostenerse que también para la imputación temporal opera la remisión a la normativa contable establecida por el art. 10.3 TRLIS. La exclusión explícita de una imputación

mas continentales (alemán) y anglosajones, parten del principio de devengo (no configuran Balances de caja) pero las diferencias en la imputación temporal vienen dadas por el diverso sentido del principio de prudencia y sus manifestaciones. En este sentido respecto a las normas contables en Estado Unidos: HALLER, Axel. *Wesentliche Ziele und Merkmale US-amerikanischer Rechnungslegung*. En *US-amerikanische Rechnungslegung: Grundlagen und Vergleiche mit deutschem Recht* (Hrsg. Ballwieser, Wolfgang). 4. überarb. u. erw. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschl, 2000, pg. 14. BÖCKING, Hans-Joachim; BENECKE, Birka. *Die fair-value Bewertung von Finanzinstrumenten*. En *US-amerikanische Rechnungslegung: Grundlagen und Vergleiche mit deutschem Recht* (Hrsg. Ballwieser, Wolfgang). 4. überarb. u. erw. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschl, 2000, pg. 202-203, centrándose en la revalorización de activos por valor razonable. Respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad: KLEEKÄMPER, Heinz; KNORR, Liesel; SOMES, Karen; BISCHF, Stephan; DOLECZIK, Günter. *IAS 1. Darstellung des Abschlusses (Presentation of Financial Statements)*. En *Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS): Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts / hrsg. von Jörg Baetge...* [et al]. 2. Auflage. Stuttgart: Schäffer Poeschl, 2003, Teil B: Kommentierung der IASB-Standards, IAS 1, Tz. 35.

<sup>54</sup> En el último epígrafe de este trabajo nos ocuparemos del principio de correlación de ingresos y gastos cuyas características particulares no aconsejan su tratamiento en este momento.

<sup>55</sup> Esta afirmación debe entenderse en sus justos términos. Una cosa es que los ajustes extracontables regulados en el TRLIS no configuren un régimen autónomo fiscal de imputación temporal y otra muy distinta es que los preceptos contenidos en los arts. 11 a 25 TRLIS no contengan normas particulares sobre imputación temporal. En efecto, la mayor parte de los ajustes extracontables son normas fiscales que establecen reglas especiales de imputación temporal de ingresos y gastos orientadas a mitigar los efectos perjudiciales que para el principio de capacidad económica pueden tener determinados efectos del principio de prudencia contable. Sobre este particular puede consultarse: BAEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Problemas materiales de relación y repercusiones en el procedimiento de gestión tributaria*. Tesis Doctoral inédita. Madrid: 2004, pgs. 160-272.

temporal basada en el principio de caja obliga a periodificar los ingresos y los gastos en los diversos ejercicios de existencia de la empresa para determinar el resultado contable (beneficio/pérdida del ejercicio). Sin embargo, dicha periodificación adquiere una importancia que la doctrina tiende a relegar. En realidad, podría decirse que todos los problemas del Derecho de las Cuentas Anuales consisten, realmente, en cuestiones de imputación temporal. Salvando algunas cuestiones menores, lo cierto es que la mayor parte de los problemas jurídicos que pueden plantearse en torno al resultado contable estarán relacionados, de una forma directa, con las normas de imputación temporal de ingresos y gastos. Así, por ejemplo, el período de vida útil de un inmovilizado, el método de amortización de un elemento patrimonial, el concepto de activo inmaterial, la deducción de una provisión para riesgos y gastos, la existencia o no de una reducción de valor, la contabilización de subvenciones, o la valoración de los activos por su coste histórico o su valor de mercado. En todos esos casos se trata de determinar qué gastos e ingresos pertenecen al ejercicio en cuestión pues sólo imputándolos correctamente, el resultado contable (como diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio) será conforme al Derecho de las Cuentas Anuales. Como ha señalado HENNRICHs, con toda razón, hacer balances significa periodificar<sup>56</sup>. Y yo añado, el Derecho de las Cuentas Anuales es el Derecho de la distribución de gastos e ingresos entre los distintos ejercicios de existencia de una empresa, en definitiva, es el Derecho de la imputación temporal. Asumiendo estas ideas, puede entenderse que no compartamos la idea de que la remisión del art. 10.3 TRLIS a la normativa contable, lo es a los efectos exclusivos de calificación y valoración, pero no de imputación temporal. Si esto fuera así no podría hablarse, en nuestro sistema, de una remisión a la normativa contable pues, como hemos dicho, la imputación temporal lo es prácticamente todo, no sólo en la determinación del resultado contable sino también de la base imponible. A mi juicio, la apuesta de algunos sectores de la doctrina española por diferenciar entre imputación temporal, por un lado, y calificación y valoración por otro, a efectos de la remisión contenida en el artículo 10.3 TRLIS, trae causa de una clasificación demasiado formalista, y demasiado rígida, de los diversos tipos de ajuste extracontable. Tomando, seguramente, como punto de partida la derogada Disposición Final Séptima del Real Decreto 1643/1990<sup>57</sup>, de 20 de diciembre, la doctrina ha diferenciado, con cierta rigidez, los ajustes por diferencias de calificación, valoración e imputación temporal. Respecto al primer tipo de ajuste (diferencias de calificación) la distinción tiene todo el sentido. Se trata de diversidades normativas que desembocan en diferentes con-

<sup>56</sup> *Bilanzieren heißt periodisieren* HENNRICHs, Joachim. *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz*. En *Besteuerung von Einkommen*. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Dr. Iris Ebling, Präsidentin des BFH. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 24. Köln: Otto SCHMIDT, 2001, pg. 310.

<sup>57</sup> Señalaba este precepto: «Lo dispuesto en los párrafos anteriores no afectará a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal, establecidas para los diferentes tributos y, en particular, para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades».

sideraciones en torno al concepto de ingreso o gasto<sup>58</sup>, y que dan lugar a diferencias permanentes entre la base imponible y el resultado contable<sup>59</sup>. Por el contrario, no es fácil sostener la distinción entre ajustes por diferencias de valoración e imputación temporal. Las diferencias de valoración constituyen, en última instancia, diferencias de imputación temporal de ingresos, beneficios extraordinarios, gastos o pérdidas. Se trata en todo caso de determinar cómo se distribuyen los componentes positivos y negativos de renta a lo largo de los diversos ejercicios de la vida societaria y no de definir dichos componentes<sup>60</sup>. De ese modo los ajustes por amortizaciones (art. 11 TRLIS), por reducciones de valor (art. 12 TRLIS), por provisiones para riesgos y gastos, y por reglas especiales de valoración en transmisiones lucrativas y societarias (art. 15.2 TRLIS) de lo que se encargan, en realidad, es de poner freno al diferimiento de gravamen que las consecuencias del principio de prudencia, en el ámbito del Derecho Contable, podrían provocar si se asumiera plenamente la normativa mercantil en el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto. Se trata, en definitiva, de normas que originan, en terminología contable, diferencias temporales. Cuando la normativa fiscal no admite un determinado método de amortización utilizado a efectos contables, niega la deducibilidad de una reducción de valor o una provisión para riesgos o gastos, o impone la valoración a valor de mercado de un elemento patrimonial adquirido mediante permuta, no está imponiendo criterios divergentes de valoración a efectos fiscales, sino determinando criterios diversos a los contables para distribuir los componentes de renta (positivos o negativos) entre los diversos ejercicios de existencia de una sociedad.

La valoración y la imputación temporal quedan definitivamente entrelazadas y no es posible marcar una diferencia clara entre ambas. Sostener, por lo tanto, una remisión a efectos valorativos pero no a efectos de imputación temporal resulta inviable.

De ese modo podemos concluir lo que, a principios de este epígrafe, planteábamos como hipótesis de trabajo. La remisión operada por el artículo 10.3 TRLIS afecta, de forma esencial, al hecho imponible del Impuesto so-

<sup>58</sup> Lo que es gasto a efectos contables no lo es a efectos fiscales (art. 14 TRLIS; art. 20 TRLIS). Lo que es ingreso a efectos contables no lo es a efectos fiscales (rentas exentas).

<sup>59</sup> La Norma de Valoración 16ª de la Quinta Parte del Plan General de Contabilidad define las diferencias permanentes como «*Las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no reviertan en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas*».

<sup>60</sup> A mi juicio, el contenido de la Norma de Valoración 16ª del Plan General de Contabilidad es prueba inequívoca de cuanto se sostiene en estas páginas. De ese modo las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se deben, siempre según esa misma norma, de un lado a diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario y, de otro, a las diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos. De ese modo puede verse como se oponen los ajustes por calificación y por imputación temporal sin que, en ningún momento, se haga referencia alguna a las diferencias que tengan su origen en ajustes derivados de normas de valoración.

ANDRÉS BÁEZ MORENO

bre Sociedades. La configuración del devengo como un principio negativo, necesitado de ulteriores precisiones, provoca que el concepto de renta del ejercicio no pueda conocerse sino con la ayuda de las normas contables. En definitiva, lo que realmente se remite a la normativa contable es la imputación temporal de los componentes positivos y negativos de renta, esto es, el hecho imponible del Impuesto.

#### IV. LA REGULACIÓN DE LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS EN NORMAS CONTABLES DE RANGO REGLAMENTARIO

De momento, nos hemos limitado a afirmar que la Ley del Impuesto sobre Sociedades remite, a la normativa contable, la determinación de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos y, por lo tanto, el concepto de renta del ejercicio. Sin embargo, aún debe profundizarse más, en el estudio de la normativa contable, si pretende alcanzarse alguna conclusión en torno a la vulneración, o no, del principio de reserva de ley. Porque, si las normas contables que regulan la imputación temporal de ingresos y gastos tienen rango legal no habrá problema alguno de reserva de ley<sup>61</sup>. Si, por el contrario, los criterios de imputación temporal, en todos o en algunos casos, se contienen en normas de rango reglamentario, algo por otro lado muy posible en nuestro ordenamiento, habrá que reconocer, al menos *prima facie*, la vulneración del principio de reserva de ley. Para proceder a este estudio, distinguiremos, de un lado, la imputación temporal de ingresos y beneficios (regidos por el subprincipio de realización) y, de otro, la de los gastos y pérdidas (sometidas a las imposiciones del principio de correlación de ingresos y gastos y asimetría), siendo conscientes, en todo caso, de que los supuestos y reglas especiales son tan abundantes que un trabajo de estas características no permite entrar en excesivos detalles.

##### a) Imputación temporal de ingresos y beneficios

Resulta muy difícil, en nuestro ordenamiento jurídico, encontrar normas mercantiles de rango legal que se ocupen de la imputación temporal de ingresos y beneficios. Es más, podría llegar a afirmarse que la única norma mercantil de este rango que se ocupa de la regulación de este aspecto es el artículo 38.1.c) del Código de Comercio en el que se establece, como consecuencia del principio de prudencia contable, que en el balance sólo se recogerán los beneficios realizados en la fecha del cierre. Sin embargo, y

<sup>61</sup> En Alemania, país en el que el § 5.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se remite a la normativa contable, en términos muy semejantes al TRLIS español, la remisión no plantea problema alguno desde la perspectiva de la reserva de ley, en la medida en que la materia contable está regulada, de forma minuciosa, en Libro III del Código de Comercio (§§ 238-339). Sobre este particular, aunque la bibliografía alemana es inabarcable, puede estudiarse con particular profundidad: KÖNIGBAUER, Frank. *Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht*. Aachen: Shaker Verlag, 1998, pgs. 106 y ss.

como parece a todas luces evidente, el principio de realización –más correctamente subprincipio– es excesivamente genérico y requiere, como no podía ser de otra forma, mayores precisiones que, necesariamente, le vendrán dadas por las reglas contables específicas que establezcan los criterios de imputación temporal de ingresos y beneficios. Y no es posible, como se verá a continuación, establecer un criterio único para todos los ingresos y beneficios que pueden incidir en el resultado del ejercicio. En todo caso, sí que resulta bastante acertado elaborar fórmulas generales que sean conformes con la idea que subyace al principio de realización. En este sentido, la jurisprudencia y la doctrina alemanas, de conformidad con la finalidad del principio de prudencia, entienden que los beneficios o los ingresos sólo pueden entenderse realizados cuando sean punto menos que seguros –«so gut wie sicher»<sup>62</sup>– conforme a lo que ha dado en llamarse el «principio del crédito casi seguro» (*Prinzip des quasisicheren Anspruchs*)<sup>63</sup>. Se trata de formulaciones muy genéricas pero que tienen la virtud de hacer efectivo el principio de prudencia sin identificar la realización con el principio de caja, algo prohibido por el principio de devengo<sup>64</sup>. Veamos cómo las normas contables siguen estos principios:

a.1) *Ingresos derivados de ventas*<sup>65</sup>

Conforme al principio del crédito casi seguro, la doctrina contable entiende realizados los ingresos por ventas de bienes cuando se transmite el riesgo de pérdida o deterioro fortuito al comprador<sup>66</sup>. Y esta afirmación

<sup>62</sup> En este sentido: BFH, Beschluss vom 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, 595; BFH, Urteil vom 25.02.86 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788 (citadas por DAUBER, Desirée. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung*. Frankfurt: Peter Lang, 2003, pg. 132).

<sup>63</sup> MOXTER, Adolf. *Bilanzrechtsprechung*. 5 Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, pg. 49.

<sup>64</sup> Sobre esta idea ha insistido también la doctrina italiana, afirmando la imposibilidad de identificar una renta realizada en términos absolutos, pues esa seguridad absoluta sólo podría derivarse del principio de caja. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione...* op. cit. pg. 62.

<sup>65</sup> Nos referiremos en este apartado a las compraventas puras y simples. Sin embargo debe tenerse en cuenta la posibilidad de que concurren especialidades que afecten a las condiciones esenciales de realización de ingresos (transmisión de riesgos) en determinados casos (ventas con reserva de dominio, ventas sujetas a condición, ventas con pacto de recompra o ventas con pacto de retracto convencional). La naturaleza –y extensión de este trabajo– no nos permiten extendernos en cuestiones tan detalladas. Sobre el particular puede consultarse: SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pgs. 80-84. Haciendo referencia a las reglas contenidas en IAS 18, pero de indudable interés por seguir la doctrina de la transmisión del riesgo: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades: (Comentarios y casos prácticos)*. Tomo II. 3ª edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1991, pgs. 797-798.

<sup>66</sup> En este sentido: en la doctrina española, QUINTAS BERMÚDEZ, Jesús. *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Civitas, 1984, pg. 371. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades...* op. cit. pgs. 790; 796. GARCÍA-OVIES SARAÑESES, Isabel. *Gastos deducibles en el Impuesto...* op. cit. pg. 135, admitiendo la necesidad de «flexibilizar» el principio del devengo. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pgs.

es perfectamente lógica, en la medida en que si el ingreso se imputa temporalmente antes de la transmisión del riesgo se estaría vulnerando el principio de realización, pues el derecho de crédito no podría calificarse como casi seguro<sup>67</sup>. De ese modo, en la compraventa mercantil<sup>68</sup>, y conforme al artículo 331 del Código de Comercio<sup>69</sup>, la transmisión del riesgo se produce con la entrega de los bienes al comprador y es en ese momento en el que debe entenderse realizado el ingreso correspondiente. Desde esta perspectiva puede rechazarse la tesis mantenida tradicionalmente por la doctrina española en el sentido de que los ingresos por ventas deben imputarse en el momento en el que se perfecciona el

78-80, siguiendo los criterios de AECA. VICENT CHULIÀ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles. Tomo VIII. Las cuentas anuales de la sociedad anónima. Volumen I. Disposiciones generales, Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias*. Madrid: Civitas, 2000, pg. 446; en la doctrina italiana: PONTANI, Franco. *I principi di redazione del bilancio...* op. cit. pg. 55. CARATTOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...* op. cit. pg. 134, siguiendo las reglas de IAS 18. BALZARINI, Paola. *Il bilancio di esercizio...* op. cit. pg. 752. BALZARINI, Paola. *Principi generali e principi di redazione...* op. cit. pg. 62; en la doctrina alemana: KEMPERMANN. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut. *Einkommensteuergesetz Kommentar...* op. cit., § 5, Rdnr. B 83. 54 Erg Lfg Juli 1994. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen...* op. cit. Teilband 1, § 252 Rn. 82, pg. 55. BUDDE, Wolfgang; GEIBLER, Horst. En *Beck'scher Bilanz-Kommentar...* op. cit. § 252 Anm. 41, pg. 410. MOXTER, Adolf. *Bilanzrechtsprechung...* op. cit. pg. 49. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN, Konrad. *Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*. München: C. H. Beck, 2000, § 252, Rz. 14, pg. 787. BAETGE, Jörg; ZIESEMER, Stefan. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht...* op. cit., § 252 Rz. 192, 2. Erg.-Lfg./Juli 2003.

<sup>67</sup> En ese sentido: GELHAUSEN, Hans Friederich. *Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht*. Frankfurt am Main: Lang, 1985, pg. 187. LÜDERS, Jürgen. *Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerbilanzrecht*. Köln: Otto Schmidt, 1987, pg. 76. PEZZER, Heinz-Jürgen. *Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung*. En Probleme des Steuerbilanzrechts. hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Werner Doralt. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1991, pg. 22. WOERNER, Lothar. *Zeitliche Zuordnung von Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz*. Steuerliche Vierteljahresschrift, 1993, pg. 198. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen...* op. cit. Teilband 1, § 252 Rn. 82, pg. 55. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung*. En Deutsches Steuerrecht, 1996, pg. 897. MOXTER, Adolf. *Bilanzrechtsprechung...* op. cit. pg. 49. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar*. 16 Auflage. Band 1. München: Franz Vahlen, 2000, § 5 Rdnr. Rz. 941, EL 77, Februar 2003. DAUBER, Desiree. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip...* op. cit. pg. 145.

<sup>68</sup> Hacemos referencia a la compraventa mercantil puesto que será la más común, en términos cuantitativos, en el ámbito que nos ocupa. En todo caso, y como ha puesto de manifiesto la doctrina (SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pg. 80), la calificación de la compraventa (mercantil o civil) será enormemente relevante, en la medida en que de la misma dependerá el momento en que se consideren transmitidos los riesgos al comprador.

<sup>69</sup> Señala el citado precepto: «La pérdida o deterioro de los efectos antes de su entrega, por accidente imprevisto o sin culpa del vendedor, dará derecho al comprador para rescindir el contrato, a no ser que el vendedor se hubiese constituido en depositario de las mercaderías con arreglo al artículo 339, en cuyo caso se limitará su obligación a la que nazca del depósito»



contrato de compraventa<sup>70</sup>. Como afirma la doctrina alemana la perfección del contrato es un momento demasiado temprano para entender realizado el ingreso por ventas de bienes<sup>71</sup>.

La normativa contable mercantil sigue el mismo criterio a la hora de determinar el momento en el que deben imputarse los ingresos por ventas de bienes. Aunque de un modo algo lacónico, decepcionante afirman algunos<sup>72</sup>, el Plan General de Contabilidad, al definir el contenido de las cuentas 700/705, hace referencia a transacciones, **con salida o entrega de los bienes** o servicios objeto de tráfico por la empresa, mediante precio. De ese modo, podemos concluir que la realización de ingresos y beneficios extraordinarios procedentes de ventas se regula en una norma reglamentaria (PGC) con el agravante, además, de que la regla se ubica en la Tercera Parte del Plan (Definiciones y Relaciones Contables) que, como señala el artículo 2 del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, no tiene carácter vinculante.

a.2) *Ingresos derivados de prestaciones de servicios*

La realización de los ingresos procedentes de las prestaciones de servicios no plantea problemas muy distintos a los que ya hemos tenido ocasión de analizar en el punto anterior respecto a los ingresos por ventas de bienes. En este sentido, el ingreso debe imputarse en el momento en el que el servicio se entiende prestado<sup>73</sup>. De nuevo, y puesto que la mayor parte de

<sup>70</sup> En este sentido: BAUTISTA PÉREZ, Fernando. *La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 32, 1981, pg. 642. PERAIRE SORIANO, Juan Miguel. *Imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades*. En Hacienda Pública Española, núm. 82, 1983, pg. 164 y, con más claridad, pg. 168. COLMENAR VALDÉS, Salvador. *El criterio de devengo en la imputación temporal de ingresos y gastos: una aproximación jurídica a su concepto*. En Impuestos, 1990, Tomo II, pg. 72. GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos... op. cit.* pg. 203-206. Deben reseñarse en este punto algunas posiciones doctrinales que, identificando el devengo con el perfeccionamiento del negocio correspondiente, consideran que los ingresos procedentes de las ventas deben imputarse cuando la mercancía se ponga a disposición del comprador CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. *Impuesto sobre Sociedades (I)*. En Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular, 14ª edición. Madrid: Marcial Pons, 1998, pg. 227. CAPDEVILA, Montse. *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 19 de la LIS)*. En Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 829. GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible... op. cit.* pgs. 241-242). El contrato de compraventa (civil o mercantil) es consensual y, por lo tanto, se perfecciona por el mero consentimiento de las partes. Sólo los contratos reales exigen la entrega de la cosa para entenderse perfeccionados. Los autores citados aciertan respecto al momento de la realización del ingreso (puesta de la mercancía a disposición del comprador) pero, desde luego, dicho momento no coincide con el de la perfección del contrato.

<sup>71</sup> MOXTER, Adolf. *Bilanzrechtsprechung... op. cit.* pg. 49.

<sup>72</sup> SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (II)*. En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 199, 1999, pg. 62.

<sup>73</sup> Hacemos referencia, lógicamente, a servicios que, al cierre del ejercicio puedan entenderse prestados en su totalidad, conforme a las especificaciones propias del contrato. De los servicios de carácter prolongado, en los que, al cierre del ejercicio, puede haberse prestado sólo parte del mismo nos ocuparemos en otro epígrafe de forma específica.

los contratos de prestación de servicios son de carácter consensual, debe diferenciarse el momento del nacimiento de los derechos y obligaciones derivados del contrato, de aquél en el que se presta el servicio pues, el primero resulta demasiado temprano a efectos de entender realizado el correspondiente ingreso<sup>74</sup>.

Al igual que en el caso de los ingresos por ventas la imputación temporal en el supuesto de las prestaciones por servicios se encuentra muy deficientemente regulada en la normativa contable española. De ese modo la definición de las cuentas 700/705 contempla, con un texto de dudosa corrección jurídica, la «salida o entrega de servicios» como criterio de imputación, haciendo referencia, obviamente, a su prestación. Las críticas que se formularon más arriba respecto a la regulación de las ventas de bienes pueden reproducirse aquí. En todo caso, también la imputación temporal de ingresos por prestaciones de servicios se regula en una norma con rango reglamentario.

#### a.3) *Ingresos financieros*

Es ésta una categoría no homogénea, en la que encuentran acomodo ingresos derivados de negocios e instrumentos financieros de la más diversa índole. En esa medida resulta lógico también que los criterios de imputación temporal sean de lo más diverso, atendiendo, conforme a las características del instrumento o del negocio jurídico subyacente, al momento en el que el ingreso puede considerarse «un punto menos que seguro». Los criterios de clasificación de estos ingresos pueden ser muy diversos pero, en todo caso, y de cara a simplificar la exposición de los criterios de imputación temporal, analizaremos las cuentas más relevantes del Subgrupo 76 (Ingresos Financieros) recogidas en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad.

##### a.3.1) *Ingresos procedentes de participaciones en capital*

Debe hacerse alusión, en primer lugar, a los ingresos procedentes de participaciones en capital (Cuenta 760). Como ha señalado con acierto SANZ GADEA<sup>75</sup>, resulta curioso –y criticable– que las Normas de Valoración del Plan General de Contabilidad recojan un supuesto concreto relativo a la imputación temporal de ingresos procedentes de participaciones en capital (los dividendos devengados y no vencidos en el momento de la compra del correspondiente valor no forman parte del precio de adquisición sino que se registran independientemente atendiendo a su vencimiento<sup>76</sup> obviando

<sup>74</sup> En este sentido: SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades...* op. cit. pgs. 791-792. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pgs. 72-74, siguiendo muy de cerca, de forma injustificada a mi juicio, la normativa IAS. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (II)...* op. cit. pg. 62. ROJO RAMÍREZ, Alfonso A.; SÁNCHEZ PÉREZ, Juan Antonio. *Normativa sobre ingresos del IASB: análisis de la aplicabilidad en España*. En Actualidad Financiera, febrero, 2001, pg. 72.

<sup>75</sup> SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (II)...* op. cit. pg. 63.

<sup>76</sup> Norma de Valoración 8.1.b PGC.

cualquier regla o criterio para los supuestos generales en los que no concurre la especialidad descrita. De nuevo, y ante la ausencia de mayores precisiones legales o reglamentarias, debe acudir a las definiciones que de las cuentas de ingresos ofrece la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad. En este sentido, señala el PGC que la cuenta 760 (Ingresos de participaciones en capital) se abonará **cuando nazca el derecho a percibir dividendos**<sup>77</sup>. De ese modo, si, conforme al artículo 215.2 de la LSA, «en el acuerdo de distribución determina la junta general el momento y la forma del pago del dividendo», será en ese momento –el de la adopción del acuerdo de distribución– en el que deberá entenderse realizado y, por tanto, imputable temporalmente el ingreso financiero correspondiente. En todo caso, interesa resaltar que es la norma contable (de rango reglamentario) la que determina la imputación temporal del ingreso financiero procedente de participaciones en capital por mucho que, *a posteriori*, se acuda a la legislación mercantil para determinar en qué momento se entiende nacido el derecho a percibir dividendos. Al igual que en los supuestos anteriores (venta de bienes y prestaciones de servicios) la norma contable determina la circunstancia de la que depende la realización del ingreso remitiendo, eso sí, a la normativa jurídico privada, ya sea para la determinación del momento en el que se transfiere el riesgo al comprador o en el que se entiende adquirido el derecho concreto al dividendo (más allá del derecho abstracto a participar en las ganancias sociales al que se refiere el art. 48.2.a de la LSA).

#### a.3.2) Ingresos procedentes de valores de renta fija

Problema distinto del anterior es de la imputación temporal de ingresos procedentes de valores de renta fija. Como ha afirmado nuestra mejor doctrina, la definición y los movimientos descritos en la Parte Tercera del PGC de la cuenta 761 (Ingresos de valores de renta fija) nada aclaran sobre la imputación temporal de estos ingresos, en la medida en que se limitan a afirmar que deberán imputarse al ejercicio los devengados en el mismo<sup>78</sup>.

<sup>77</sup> A esta norma recurre la escasísima doctrina española que se ha ocupado de estos problemas de imputación temporal: GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *La base imponible...* op. cit. pg. 231. DE LUCAS, Javier; ANTÓN, Álvaro; LLANSÓ, Macarena. *Ingresos y Gastos (arts. 11, 12, 13 y 14 de la LIS)*. En Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pgs. 164-165. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (II)*... op. cit. pg. 63. ROJO RAMÍREZ, Alfonso A.; SÁNCHEZ PÉREZ, Juan Antonio. *Normativa sobre ingresos del IASC*... op. cit. pg. 74. Coinciden con este criterio respecto al momento de la imputación temporal de dividendos VICENT CHULIÁ y GARCÍA NOVOA aunque sin hacer referencia a la definición de la cuenta 760: GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos*... op. cit. pg. 210. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*... op. cit. pg. 447.

<sup>78</sup> SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (II)*... op. cit. pg. 63. No obstante, parte de nuestra doctrina se contenta con afirmar que estos ingresos financieros se imputan temporalmente en el momento en el que se devengan: GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *La base imponible...* op. cit. pg. 231. GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos*... op. cit. pg. 210. Una vez más, puede comprobarse los problemas que acarrea considerar que el principio del devengo implica algo más que una mera negación de la imputación temporal conforme a criterios de caja. Ambos autores, par-

Ante el vacío normativo, algunos sectores de nuestra doctrina acuden directamente al artículo 451 del Código Civil, que considera producidos los frutos civiles por días. Este precepto, y teniendo en cuenta que los intereses son frutos civiles (no naturales ni industriales), determina así que los intereses deban reconocerse contablemente de manera continua y sistemática<sup>79</sup>. A ello se añade que la medición de los intereses devengados se realizará mediante métodos financieros (no lineales ni conforme a los contratos), en la medida en que «sólo los primeros son conformes con el principio del devengo»<sup>80</sup>. Compartimos la conclusión de SANZ GADEA (los ingresos financieros derivados de valores de renta fija deben imputarse de manera continua y sistemática conforme a métodos financieros) pero no así el razonamiento que conduce a la misma. A mi juicio, antes de acudir a la regulación civil de los frutos —que además tampoco aclara nada respecto al método de medición de los intereses devengados— debería reflexionarse sobre la solución que ofrece el propio Derecho Contable para otros intereses no derivados, eso sí, de valores de renta fija. En este sentido, la Norma de Valoración 9ª del PGC (Créditos no comerciales) señala que la diferencia entre el importe entregado y el nominal de los créditos deberá computarse como **ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen, siguiéndose un criterio financiero**. Del mismo modo, la Norma de Valoración 12ª del PGC (Clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico) prescribe que los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el balance como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» o «Gastos a distribuir en varios ejercicios», respectivamente, **imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero**. Lo que interesa reseñar, en todo caso, es que parece bastante razonable que el criterio previsto en esas normas de valoración (imputación temporal continuada conforme a un método financiero) se aplique también, y por razones obvias de semejanza, a los ingresos derivados de valores de renta fija. Desde un punto de vista estrictamente normativo, esta solución vendría avalada por la definición y movimientos análogos de la cuenta de ingresos 761 (Ingresos de valores de renta fija) y 762/763 (Ingresos de créditos a largo y a corto plazo)<sup>81</sup>. Debe hacerse notar

tiendo de que estos ingresos financieros se imputan al período en el que se devengan, llegan a conclusiones del todo diversas. Mientras que GARCÍA NOVOA niega que los rendimientos implícitos procedentes de valores de renta fija deban imputarse en el momento en el que se transmite el activo correspondiente (GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pg. 210), GARCÍA OVIES entiende que el rendimiento implícito se devenga sólo cuando el activo sale del patrimonio del titular (GARCÍA OVIES SARANDESES, Isabel. *La base imponible...* op. cit. pg. 232). Ambos parte del principio de devengo para llegar a conclusiones del todo diversas.

<sup>79</sup> SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (II)...* op. cit. pgs. 63-64.

<sup>80</sup> SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (II)...* op. cit. pg. 64.

<sup>81</sup> Para las tres cuentas el PGC señala que: «Se abonarán al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473».

además que tanto la doctrina española<sup>82</sup> y comparada<sup>83</sup>, como las Normas Internacionales de Contabilidad<sup>84</sup>, proponen un tratamiento unitario de la imputación temporal de intereses sobre la base del rendimiento efectivo en el ejercicio y, en el segundo caso, con una distribución conforme a métodos financieros. En todo caso interesa resaltar, de nuevo, que la imputación temporal de los intereses se regula en normas con rango reglamentario (Normas de Valoración del PGC) y, lo que es más grave, para la imputación temporal de ingresos procedentes de valores de renta fija, ni siquiera resultan aplicables estas normas directamente sino que se requiere integrar análogicamente la laguna a la que hicimos alusión más arriba.

a.3.3) Ingresos procedentes de diferencias positivas de cambio en moneda extranjera

El subgrupo 76 del cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad incluye, entre los ingresos financieros, las diferencias positivas de cambio. Se trata de beneficios producidos por las modificaciones del tipo de cambio de determinados elementos patrimoniales (valores de renta fija, créditos, deudas y efectivo) valorados, inicialmente, en moneda extranjera. Como ha puesto de manifiesto la doctrina mercantil española se trata de una materia sobre la que, tanto la IV Directiva como las normas contables de rango legal (CCom y LSA) guardan absoluto silencio, conteniéndose toda la regulación en las Normas de Valoración del Plan General de Contabilidad<sup>85</sup>.

Así, y siguiendo la tendencia del Plan General de Contabilidad a regular muy detalladamente cuestiones particulares, la Norma de Valoración 14ª de dicho Plan se refiere a las diferencias positivas de cambio estableciendo

<sup>82</sup> Sobre todo en la doctrina tributarista: DÍAZ YANES, Inmaculada (*et al.*). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS, 1996, pgs. 135-136. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, María Pilar, *El Impuesto sobre Sociedades...* *op. cit.* pgs. 607-608. LUCAS, Javier; ANTÓN, Álvaro; LLANSÓ, Macarena. *Ingresos y Gastos...* *op. cit.* pg. 163. También en la doctrina mercantil y contable: ROJO RAMÍREZ, Alfonso A.; SÁNCHEZ PÉREZ, Juan Antonio. *Normativa sobre ingresos del IASC...* *op. cit.* pg. 74. Algunos de estos autores, siguiendo a AECA (AECA. *Ingresos*. 4ª edición. Madrid: AECA, 1999, pgs. 76) distinguen, a efectos de determinar el método aplicable en el cálculo de los intereses devengados, según que el período durante el cual el activo generará ingresos sea inferior al año (en cuyo caso se aplicará un criterio lineal) o superior, debiendo, en este segundo caso, acudir a métodos financieros.

<sup>83</sup> FEDERMANN, Rudolph. En HEUER, Gerhard; HERMANN, Carl; RAUPACH, Arndt. *Einkommensteuer und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*. Band 4... *op. cit.* § 5 Anm. 2000 (Lfg. 145 Juni 1985). ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen...* *op. cit.* Teilband 1, § 252 Rn. 82, pg. 56. En Italia: CARATOZZOLO, Matteo. *Il bilancio d'esercizio...* *op. cit.* pg. 134, siguiendo muy de cerca de la normativa del IAS 18.

<sup>84</sup> En efecto IAS 18.30 (a) señala: *los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo*; En cuanto al método de medición del interés devengado IAS 18.31 establece: *«El rendimiento efectivo de un activo es el tipo de interés que iguala la corriente descontada de cobros futuros, esperados a lo largo de la vida del mismo, con el importe inicial en libros del activo»*.

<sup>85</sup> VICENT CHULIÁ, FRANCISCO. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles...* *op. cit.* pg. 536.

normas diversas de imputación temporal, según el elemento patrimonial de que se trate. Como regla general, y más apegada a las exigencias del principio de prudencia, la regla 14.5ª establece que los valores de renta fija, créditos y débitos se valorarán, al cierre del ejercicio, al tipo de cambio vigente en ese momento, y que las diferencias positivas (añade «no realizadas») no se integrarán en los resultados recogiendo en el pasivo del balance como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios». Estas diferencias positivas se llevarán a resultados en los ejercicios en los que venzan, o se cancelen anticipadamente, los correspondientes valores, créditos o débitos<sup>86</sup>. Como regla especial la Norma de Valoración 14.4ª impone llevar a resultados las diferencias positivas de cambio como consecuencia de la conversión en moneda nacional de la moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la empresa. Aunque en este caso, y a diferencia de la mayor parte de los ingresos, los criterios de imputación temporal son claros y suficientemente detallados, podemos comprobar, una vez más, que su regulación se contiene en normas de rango reglamentario, sin que exista ni siquiera una mínima normativa con rango formal de ley.

#### a.3.4) Beneficios en valores negociables

El régimen de imputación temporal de los beneficios derivados de valores negociables –no nos referimos, lógicamente, a los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades (dividendos) ni de la cesión a terceros de capitales (intereses)–, se regula, con absoluta precisión, en normas de rango legal. Conforme al principio del coste histórico (criterio esencial de valoración en nuestra disciplina contable) los artículos 38.1.f del Código de Comercio y 195.1 y 196.1 de la LSA imponen la valoración del inmovilizado y del circulante por su precio de adquisición o coste de producción. De ese modo, los aumentos de valor de las inmovilizaciones financieras (Inmovilizado) y Valores mobiliarios (Circulante) por encima de su coste histórico, no podrán tener efecto alguno en el resultado del ejercicio en el que se produzcan<sup>87</sup>. De ese modo la Ley impone la imputación temporal de los beneficios derivados de valores negociables sólo en el momento en el que se produce la enajenación de éstos<sup>88</sup>.

<sup>86</sup> La propia Norma de Valoración 14.5ª incluye una precisión, a mi juicio, del todo ociosa. En efecto se establece que las diferencias positivas de cambio podrán llevarse a resultados, cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores. A mi juicio, en esta norma no se establece nada distinto de lo ya previsto en los artículos 39.4 del CCom y 196.2.3ª de la LSA que prohíben mantener las reducciones de valor del circulante (provisiones de activo) cuando hubieran dejado de existir las razones que motivaron la propia reducción.

<sup>87</sup> Esta regulación, aunque por otro lado es evidente desde la propia óptica del principio de prudencia, se ve reforzada por el hecho de que los artículos 39.2 CCom y 195.2 y 196.2 LSA, sólo prevén correcciones de valor del activo inmovilizado y circulante por debajo del coste histórico (nunca por encima).

<sup>88</sup> Por otro lado este es el régimen que desarrolla la Norma de Valoración 8ª del PGC cuyo primer apartado se encarga de dejar claro que la valoración de los valores de renta fija o variable se hará por su precio de adquisición a la suscripción o a la compra.

Esta regla general se ha visto cuestionada con especial vigor en los últimos años. La doctrina contable, muy influida en este punto por los sistemas contables de raíz anglosajona (IAS/US-GAAP), comienza a propugnar la superación de la regla del coste histórico en la valoración de instrumentos financieros negociados en mercados financieros oficiales<sup>89</sup>. Para estos casos, indican, no puede mantenerse el criterio formalista vigente que impide imputar los incrementos de valor del instrumento financiero antes de que el mismo se ponga de manifiesto en una transacción de mercado. Por el contrario, en cada ejercicio debería procederse a revalorar el instrumento, sobre la base de su valor razonable (*fair value*) considerando el incremento de valor como ingreso.

Hasta el momento, nuestra normativa contable ha sido muy reacia a la posibilidad de imputar a resultados beneficios procedentes de valores negociables antes de que se haya procedido a la enajenación de los activos correspondientes<sup>90</sup>. Una interesante excepción viene dada por los criterios de

<sup>89</sup> En este sentido: CEA GARCÍA, José Luis. *El principio del devengo en el plan general de contabilidad de 1990: una lectura progresista en favor de la imagen fiel*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1993, pgs. 76-77. CASTRILLO LARA, LUIS; MARCOS NAVEIRA, M<sup>a</sup> Sonia. *La reforma de la IV y VII Directiva: Introducción del valor razonable en la normativa contable europea*. En *Técnica Contable*, núm. 628, 2001, pgs. 303, 307, aunque considerando demasiado estricta la limitación de uso del valor razonable a los instrumentos financieros. ÁLVAREZ LÓPEZ, José M<sup>a</sup> Carlos. *La prioridad del fondo económico de las operaciones sobre su apariencia legal y el Plan General de Contabilidad*. En *Técnica Contable*, núm. 627, 2001, pg. 205. CEA GARCÍA, José Luis. *En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB. Algunas reflexiones desde una disidencia parcial pero sustancial con el libro blanco de la reforma*. En *Estudios Financieros*, núm. 236, 2002, pgs. 173-174. CABEDO SAMPER, David; TIRADO BELTRÁN, José Miguel. *¿Cómo extender el valor razonable a todas las partidas de los estados financieros?* En *Técnica Contable*, núm. 651, 2003, pgs. 19-20. Me limito a citar bibliografía contable reciente. Las reflexiones sobre este problema particular en la doctrina comparada (anglosajona y continental) es inabarcable y no es éste un problema de estudio preferente en este trabajo.

<sup>90</sup> La evolución futura, en nuestro sistema, de la valoración por valor razonable de los instrumentos financieros, con efectos sobre el resultado del ejercicio, resulta incierta. Si bien el ICAC publicó en 1995 un Borrador de normas sobre el «Tratamiento contable de las operaciones de futuros» (BOICAC núm. 21, 1995, pgs. 19-33) en el que se apostaba por la contabilización continua a valor de mercado y con efectos sobre la cuenta de pérdidas y ganancias de estos instrumentos financieros (opciones y futuros), algo que ya durante la elaboración del Borrador hizo creer a ciertos sectores de la doctrina en la generalización de la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros negociados en mercados oficiales organizados (CEA GARCÍA, José Luis. *El principio del devengo... op. cit.* pg. 78, nota 44), los acontecimientos más recientes parecen moverse en distinta dirección. El legislador español, al trasponer la Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 86/635/CEE, que introdujo el valor razonable para determinados instrumentos financieros, ha preferido reservar este criterio de valoración para las cuentas consolidadas excluyendo su aplicación en las cuentas anuales. Los artículos 106 y 107 de la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social han reformado el Código de Comercio y la LSA respectivamente, incorporando, además de otras reformas diversas, el criterio del valor razonable (valor de mercado) para la valoración de algunos instrumentos financieros en las cuentas consolidadas de cualquier grupo, y la incorporación de nuevas menciones en la Memoria de las cuentas individuales (con

contabilización de las participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario. Para los mismos el apartado 2 de la Norma Segunda de la Resolución del Presidente del ICAC de 27 de julio de 1992 reconoce la posibilidad de considerar ingreso financiero del ejercicio la diferencia existente entre el valor liquidativo de las participaciones a la fecha de cierre del ejercicio y el valor contable de la misma. Sin perjuicio de que se trate de una norma excepcional, desde la perspectiva del criterio del coste histórico, interesa recalcar, una vez más, que estamos ante un criterio de imputación temporal recogido en una norma de rango reglamentario y, en este caso, aún más preocupante desde la perspectiva de la reserva de ley, en la medida en que no se trata ni siquiera de un Reglamento, sino de una Resolución del ICAC cuya naturaleza y efectos han sido muy discutidos en la doctrina y la jurisprudencia españolas<sup>91</sup>.

a.4) *Ingresos en contratos a largo plazo*

Por contratos a largo plazo puede entenderse aquellos que se refieren a trabajos o servicios que cubren un período de tiempo superior a un año<sup>92</sup>. Si el objeto del contrato es la prestación de servicios o la cesión de uso del capital no parecen existir muchos problemas para determinar la imputación temporal de los ingresos que de dichos contratos puedan derivarse: sobre la base de los criterios de imputación ya descritos, los ingresos deberán reconocerse de forma continua y sistemática durante los diversos ejercicios a los que el contrato se refiera<sup>93</sup>. A mi juicio, esta imputación temporal

efectos puramente informativo) referidas a la valoración por valor razonable de instrumentos financieros derivados y a las diferencias que podrían resultar de la aplicación a las cuentas individuales de las Normas Internacionales de Contabilidad. Como se ve, la reforma no implica cambios ni en el Balance ni en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias no consolidados. Sobre estas cuestiones y su repercusión en el Balance Fiscal puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales...* op. cit. pgs. 482-513.

<sup>91</sup> Sobre la polémica de la naturaleza y efectos de las Resoluciones del ICAC he tenido ocasión de ocuparme en otro lugar de forma extensa, a la que me permito remitir al lector: BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales...* op. cit. pgs. 459-463.

<sup>92</sup> Por su sencillez, y a pesar de ciertas imprecisiones, hemos preferido seguir la definición ofrecida por la «Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la cuarta y séptima Directivas del Consejo relativas a las Cuentas» (98/C 16/04). Ésta presenta la ventaja, fundamental como veremos a continuación, de sintetizar en una sola definición todos los contratos de larga duración no haciendo referencia exclusiva, como por ejemplo la definición contenida en IAS 11, a los contratos de construcción.

<sup>93</sup> En este sentido, debe hacerse alusión al concepto de «relaciones obligatorias duraderas» (*Dauerschuldverhältnisse*) bajo el que, sobre todo la doctrina alemana, agrupan, a efectos de establecer reglas de imputación temporal, supuestos de prestaciones de servicios continuados (v. gr. servicios de enseñanza) y de cesión del uso del capital (arrendamientos, *leasing*, préstamos, etc.). En este sentido en la doctrina alemana: LÜDERS, Jürgen. *Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung...* op. cit. pg. 109. CREZELIUS, Georg. *Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels- Gesellschafts- und Steuerrecht*. En *Handelsrecht und Steuerrecht*. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pg. 88. WOERNER, Lothar. *Zeitliche Zuordnung von Forderungen...* op. cit. pgs. 198-199. BUDDE, Wolfgang; GEIBLER, Horst. En *Beck'scher Bilanz-Kommentar...* op. cit. § 252 Anm. 47, pg. 408. WEBER GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommensteuergesetz Kommentar* 18 Auflage. München: C. H. Beck, 1999, § 5 Rz. 618. HOPT, Klaus J.; BAUMBACH, Adolf; DUDEN,



no puede resultar contraria al principio de realización (y por tanto al de prudencia) en la medida en que puede entenderse que, en cada ejercicio, existe un cumplimiento parcial del objeto de la obligación por parte del prestador del servicios o el cedente del capital<sup>94</sup>.

El problema de la imputación temporal de ingresos es mucho más difícil de resolver cuando se trata de contratos de construcción a largo plazo. Se trata de relaciones contractuales en las que entre el inicio de la construcción de un determinado elemento patrimonial y su entrega efectiva transcurre más de un ejercicio, y son relativamente frecuentes en empresas dedicadas a grandes construcciones (inmuebles, grandes medios de transporte, obras hidráulicas, etc.). Si se siguen los criterios que respecto al principio de realización de ingresos se expusieron más arriba, habría que acudir al momento de la transmisión del riesgo a efectos de determinar la imputación temporal del ingreso total. Aun cuando en la doctrina civilista se discute el momento de la transferencia del riesgo en estos contratos<sup>95</sup>, conforme al principio del «crédito casi seguro» parece que habría que esperar hasta la recepción de la obra para entender realizado el ingreso que a la misma corresponda. Sólo a partir de este momento, y pese a la confusa dicción del artículo 1599 del Código Civil<sup>96</sup>, puede entenderse realizado el ingreso en el sentido de que éste adquiere la condición de «casi seguro»<sup>97</sup>. La aplicación estricta del prin-

Konrad. *Handelsgesetzbuch...* op. cit. § 252, Rz. 16, pg. 787. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz...* op. cit. § 5 Rdnr. Rz. 940, EL 77, Februar 2003. BAETGE, Jörg; ZIESMER, Stefan. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht...* op. cit., § 252 Rz. 197, 2. Erg.-Lfg./Juli 2003. También nuestra doctrina parece reconocer esta categoría única de las relaciones duraderas bajo las cuales encuentran acomodo relaciones obligacionales tan diversas como el arrendamiento, la concesión de préstamos y créditos, avales, servicios de seguridad o de mantenimiento: COLMENAR VALDÉS, Salvador. *El criterio de devengo...* op. cit. pgs. 74-75. SANZ GADEA, Eduardo. *Impuesto sobre sociedades...* op. cit. pgs. 791-792. SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pg. 75, siguiendo a HENDRICKSEN.

<sup>94</sup> Creemos que es sobre este cumplimiento parcial (*Teilleistung*) sobre el que la doctrina alemana, y quizás también española, asientan la posibilidad de una imputación continua de ingresos. En algunos casos incluso se hace referencia explícita al concepto: CREZLIUS, Georg. *Das sogenannte schwebende Geschäft...* op. cit. pg. 88.

<sup>95</sup> A *propi* pueden establecerse dos momentos diversos: la entrega de la obra y la recepción de la misma por el comitente. Frente a la doctrina mayoritaria, CABANILLAS SÁNCHEZ entiende que la transmisión del riesgo se produce con la entrega de la obra, es decir en el momento en el que ésta está terminada y en poder o disposición del comitente (CABANILLAS SÁNCHEZ, Antonio. *La recepción de la obra*. En Anuario de Derecho Civil, Tomo XXXI, 1978, pgs. 309-310).

<sup>96</sup> Señala el citado precepto que “si no hubiese pacto o costumbre en contrario la obra deberá pagarse al hacerse la entrega”. La doctrina considera que el precepto hace alusión a la recepción: CABANILLAS SÁNCHEZ, Antonio. *La recepción de la obra...* op. cit. pgs. 308-309. FISAC DE RON, María Paloma. *El cumplimiento del contrato de obra: la recepción*. Madrid: Marcial Pons, 2001, pg. 108 (con más citas sobre el particular).

<sup>97</sup> En este sentido se pronuncia unánimemente la doctrina alemana respecto a la realización de ingresos en contratos de obra, conforme al § 644.1 BGB: LÜDERS, Jürgen. *Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung...* op. cit. pgs. 79-81. LEUSCHNER, Carl-Friedrich. *Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung*. En *Rechenschaftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang DIETER Budde* / herausgegeben von Gerhart FÖRSCHLE, Klaus KAISER, Adolf MOXTER,

cipio de realización a los ingresos derivados de contratos de obra a largo plazo, implica serios problemas de orden contable, no tanto porque se produzca una anticipación de ingresos, como parece aducir parte de la doctrina española<sup>98</sup>, sino, más bien, por todo lo contrario. En efecto, la aplicación estricta (prudente) del principio de realización implica un diferimiento de ingresos (al ejercicio de la entrega de la obra) contrario a las exigencias básicas de la periodificación contable, que redundaría en la determinación de resultados de ejercicio anormalmente bajos en los primeros años de ejecución del contrato e injustificadamente altos en el ejercicio en el que se produce la entrega (a éste se imputan la totalidad de los ingresos). En definitiva, un entendimiento inflexible del principio de realización lleva aparejado un perjuicio evidente, del principio de imagen verdadera y fiel que impondría tener en cuenta en cada ejercicio de ejecución la necesaria correlación entre los gastos incurridos y la parte de ingreso conseguida con los mismos<sup>99</sup>.

Förschle, Gerhart München: Beck, 1995, pg. 381. ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen...* op. cit. Teilband 1, § 252 Rn. 82, pg. 56. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Realisationsprinzip und Rückstellungen...* op. cit. pg. 897. KRAWITZ, Norbert. *Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklung*. En *Deutsches Steuerrecht*, 1997, pg. 886. CLEMM, Hermann; SCHERER, Thomas. En *Beck'scher Bilanz-Kommentar...* op. cit. § 247 Anm. 95, pg. 129. WEBER GRELLET, Heinrich. En SCHMIDT, Ludwig (et al.). *Einkommenssteuergesetz Kommentar...* op. cit. § 5 Rz. 608. BAETGE, Jörg; ZIESEMER, Stefan. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht...* op. cit., § 252 Rz. 196, 2. Erg.-Lfg./Juli 2003. SCHREIBER, Jochem. En *Blümich. Einkommensteuergesetz...* op. cit. § 5 Rdnr. Rz. 944, EL 77, Februar 2003.

<sup>98</sup> Los partidarios de identificar el devengo con el momento de perfección de los correspondientes contratos no consideran que la aplicación estricta del principio pueda dar lugar a un diferimiento de ingresos, sino al revés. En esa medida, en los contratos de larga duración habría que imputar la totalidad del ingreso en el ejercicio en el que el contrato de obra se perfecciona, siendo que, sólo ejercicios más tarde (tras la recepción de la obra) se cobrarían los créditos correspondientes. En este sentido: GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano. *La crisis del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades*. En *Impuestos*, Tomo I, 1986, pg. 250. COLMENAR VALDÉS, Salvador. *El criterio de devengo...* op. cit. pg. 73, aunque como principal inconveniente de identificar el devengo con la perfección del contrato señala la imposibilidad de conocer la cuantía del precio hasta la entrega. GARCÍA NOVOA, César. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pgs. 242-245, haciendo referencia constante a la necesidad de buscar fórmulas para «diferir los beneficios».

<sup>99</sup> Esta idea es una constante en la doctrina alemana: LÜDERS, Jürgen. *Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung...* op. cit. pg. 101, aunque de forma no del todo rotunda. LEUSCHNER, Carl-Friedrich. *Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung...* op. cit. pg. 389 (con abundantes referencias bibliográficas en pgs. 383-389). ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt. *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen...* op. cit. Teilband 1, § 252 Rn. 86, pg. 58. KRAWITZ, Norbert. *Die bilanzielle Behandlung der langfristigen...* op. cit. pg. 886. ELLROTT, Helmut; SCHMIDT-WENDT, Dietrich. En *Beck'scher Bilanz-Kommentar...* op. cit. § 255 Anm. 457, pg. 672. DAUBER, Desirée. *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip...* op. cit. pg. 262. BAETGE, Jörg; ZIESEMER, Stefan. En BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans Jürgen; THIELE, Stefan (herausgegeben). *Bilanzrecht...* op. cit., § 252 Rz. 202, 2. Erg.-Lfg./Juli 2003. Esta idea también se defiende, tímidamente, en la doctrina contable española: GARAY GONZÁLEZ, José Antonio. *Empresas constructoras: costes e ingresos en curso de ejecución*. En *Técnica Contable*, núm. 600, 1998, pg. 859. VALERO APARICIO, Enrique; MORENO ARTÉS, Ana María. *La NIC 11: Contratos*

En nuestro Derecho contable se ha seguido la práctica de establecer reglas especiales de imputación temporal en Adaptaciones Sectoriales del Plan General de Contabilidad<sup>100</sup>. Así, la Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras, ha establecido métodos particulares en su Norma de Valoración 18ª. Sin ánimo de entrar en mayores profundidades, debe reseñarse que la citada Norma de Valoración establece un régimen de imputación temporal radicalmente diverso según que la obra se realice por encargo y con contrato o no. En el primer caso se seguirá prioritariamente el «método del porcentaje de realización», consistente en reconocer los ingresos por obra ejecutada conforme al grado de realización del contrato al final de cada período contable. Sólo si no se cuenta con medios para hacer estimaciones razonables de los presupuestos de los contratos, de los ingresos costes y grado de terminación de la obra o si existen riesgos anormales y extraordinarios en el desarrollo del proyecto deberá seguirse el «método del contrato cumplido» que impone el registro de los ingresos cuando las obras y trabajos realizados por encargo se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste. En la obras realizadas sin existencia de encargo o contrato, y para su posterior venta, los ingresos se imputarán temporalmente en el ejercicio en el que se produzca la transmisión efectiva de los bienes objeto de la construcción, es decir, cuando se realice el ingreso correspondiente conforme al criterio general, ya estudiado, para las ventas de bienes. Sin perjuicio de los interesantes problemas de orden jurídico-contable que plantean los contratos de obra a largo plazo<sup>101</sup>, debemos reseñar, una vez más, que los criterios de imputación temporal de ingresos se regulan, una vez más en normas de rango reglamentario. A ello se añade la preocupante tendencia de un sector de la doctrina mercantil española<sup>102</sup> a propugnar la aplicación analógica de las Adaptaciones Sectoriales a supuestos de hecho no previstos en las mismas<sup>103</sup>.

#### **b) Imputación temporal de gastos, pérdidas y quebrantos**

Tan inexpresiva es la formulación del principio de devengo, respecto al momento de la imputación temporal de ingresos y beneficios como lo es respecto al de los gastos, pérdidas y quebrantos. De ese modo se impone, una vez más, rastrear en la normativa contable las concretas reglas que se

*de construcción*. En Partida Doble, núm. 151, 2004, pg. 82, aunque haciendo referencia a la correcta periodificación de ingresos y gastos.

<sup>100</sup> Práctica, por otro lado, poco recomendable pues puede plantear serios problemas de carácter comunitario y constitucional. Sobre estas cuestiones me he pronunciado en otro lugar con mayor detenimiento: BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales... op. cit.* pgs. 453-459.

<sup>101</sup> Sobre todo en lo referente al método para determinar el porcentaje de realización.

<sup>102</sup> VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades... op. cit.* pg. 85.

<sup>103</sup> Sobre este problema me he pronunciado, en otro lugar, en sentido crítico: BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales... op. cit.* pgs. 441-450.

ocupan de este problema. Más arriba tuvimos ocasión de ocuparnos, someramente, del papel preponderante del principio de prudencia en la imputación temporal de los componentes positivos y negativos de renta. De ese modo, mientras los ingresos y beneficios se imputaban temporalmente conforme al subprincipio de realización, los componentes negativos de renta seguían los dictados del subprincipio de asimetría.

Si limitáramos el estudio de la imputación temporal de los componentes negativos de renta a las normas contenidas en la Directiva o en la legislación nacional de rango legal podríamos extraer conclusiones del todo equivocadas. En efecto el artículo 31.1.c.bb) de la Directiva prescribe: *«bb) deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las eventuales pérdidas que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior»*. Por su parte, el artículo 38.1.c) del Código de Comercio establece que el principio de prudencia obligará: *«[...] a tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior»*. Bajo el prisma de estos dos preceptos podría extraerse la conclusión –errónea– de que todos los componentes negativos de renta siguen el régimen establecido por el principio de prudencia y el subprincipio de asimetría. Nada más lejos de la realidad. Una imposición de ese tipo conduciría a inaceptables provisiones para riesgos y gastos que pretendieran imputar al ejercicio, por ejemplo, la totalidad de los gastos de personal previstos para el resto de vida de la sociedad. Es evidente que debe existir otra convención que indique el ejercicio al que corresponden los distintos componentes negativos de renta.

Aun cuando ni la Directiva ni las leyes contables españolas hagan referencia a ella, la imputación temporal de gastos en nuestro sistema contable sigue los dictados del principio de correlación de ingresos y gastos regulado en la Parte Primera del PGC del siguiente modo: *«El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa»*. De ese modo los gastos se imputarán temporalmente, por regla general, al período en el que contribuyan a la obtención de ingresos.

Aun cuando el principio de correlación de ingresos y gastos es el que rige, de forma general, la imputación temporal de los componentes negativos en nuestro Derecho Contable lo cierto es que no es esta convención la única aplicable. Por el contrario y, como ya hemos señalado, el principio de prudencia y, en concreto, el subprincipio de asimetría imponen la imputación temporal de componentes negativos no correlacionados con los ingresos. Así el artículo 38.1.c) del Código de Comercio obliga a tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, mientras que el artículo 188 de la LSA señala que las provisiones para riesgos y gastos tendrán por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertos y estén indeterminados en

## EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA Y LA BASE IMPONIBLE...

cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán. Por su parte, los artículos 39.1 y 39.2 del Código de Comercio y 195 y 196 de la LSA obligan a tener en cuenta, al cierre del ejercicio, los valores de mercado inferiores al coste histórico que puedan tener los elementos patrimoniales del inmovilizado o del circulante. De ese modo las provisiones para riesgos y gastos y las reducciones de valor del activo<sup>104</sup>, siendo componentes negativos de renta, se imputan temporalmente conforme al principio de prudencia y no de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos<sup>105</sup>.

Por lo tanto, en cuanto a la regulación de la imputación temporal de gastos pueden exponerse criterios claros. La regla general de imputación (correlación de ingresos y gastos) sólo se contiene en normas de rango reglamentario<sup>106</sup>. Por el contrario la imputación temporal de los elementos negativos que obedecen al principio de prudencia (provisiones para riesgos y gastos y reducciones de valor) se regula en normas con rango legal (CCom y LSA).

Así pues, y antes de pasar al siguiente epígrafe, puede concluirse que la imputación temporal de ingresos y gastos en la normativa contable se regula, de forma prioritaria, en normas de rango reglamentario. Como no podía ser de otra forma, esta conclusión presenta importantísimas consecuencias para el problema de la posible vulneración del principio de reserva

<sup>104</sup> No seguimos en este punto la tendencia de la doctrina española a identificar las provisiones de pasivo, con las reducciones de valor del activo. Como muy convincentemente ha expuesto el Prof. VICENT CHULIÀ (VICENT CHULIÀ, FRANCISCO. *Comentario al régimen legal de las sociedades...* op. cit. pg. 416), las verdaderas provisiones son las llamadas provisiones de pasivo, es decir, las que tienen por objeto, de conformidad con el artículo 188 de la LSA, cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior y pérdidas especificadas en cuanto a su naturaleza pero que al cierre del balance sean probables o indeterminadas en cuanto a su importe o la fecha en que se producirán. Por el contrario, las llamadas provisiones de activo se utilizan para corregir el valor de los elementos de éste, pero constituye un error, además de un incumplimiento de la LSA y de la Directiva, considerarlas provisiones pues, tanto el artículo 188.2 de la LSA, como el artículo 20.3 de la Directiva, establecen que las provisiones para riesgos y gastos no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo.

<sup>105</sup> En este sentido se manifiesta parte de la doctrina española: CEA GARCÍA, JOSÉ LUIS. *El principio del devengo...* op. cit. pgs. 17; 23; 29-31. GARCÍA MORENO, ALBERTO, *La base imponible...* op. cit. pg. 221. SANZ GADEA, EDUARDO. *La imputación temporal de ingresos y gastos...* op. cit. pgs. 67-69. GÓMEZ MOURELO, CARIDAD. *Imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades* En Manual del Impuesto sobre Sociedades /dirección, JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO; coordinación MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pg. 372.

<sup>106</sup> Puede sorprender la asimetría en el tratamiento de las reglas de imputación temporal de los componentes positivos y negativos en este trabajo. De ese modo, mientras que en la vertiente de los ingresos no nos dimos por satisfechos con la descripción del subprincipio de realización, analizando de forma detallada las normas reglamentarias que se encargaban de este asunto, no hemos hecho lo mismo con la imputación temporal del gasto. Este tratamiento desigual de los componentes positivos y negativos no es caprichoso. Como veremos con detalle, en el siguiente epígrafe, mientras que el principio de realización precisa concreciones (las estudiadas respecto a ingresos y beneficios) el principio de correlación de ingresos y gastos es portador, en sí mismo, de criterios precisos de imputación temporal. Sobre este tema volveremos, como se ha dicho, más adelante.

de Ley por parte del artículo 10.3 del TRLIS que, como sabemos, remite parte de la regulación del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto a la normativa contable<sup>107</sup>.

## V. ¿ES POSIBLE LA SUPERACIÓN DE LAS VULNERACIONES DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY MEDIANTE UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN DEL SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE?

Ya hemos tenido ocasión de señalar, a lo largo de este trabajo que, conforme al TRLIS, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades resulta de la combinación de dos conjuntos normativos: de un lado, el Derecho Contable al que remite el artículo 10.3 TRLIS; de otro, el conjunto de normas fiscales, reguladas en los artículos 11 a 25 del TRLIS (ajustes extracontables). Si las reglas de imputación temporal de ingresos, beneficios, gastos y pérdidas se ubican en el primer bloque normativo (normas contables) cuyo rango, como hemos visto, es prioritariamente reglamentario, parece bastante evidente que existe una vulneración del principio de reserva de Ley y, por lo tanto, el artículo 10.3 TRLIS y, en definitiva, el propio sistema de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, debería ser declarado inconstitucional.

En todo caso, y antes de poder afirmar la inconstitucionalidad del sistema de determinación de la base imponible del Impuesto, se impone una reflexión. La declaración de inconstitucionalidad de una norma requiere, como requisito previo y necesario, que el juez constitucional –u ordinario en los casos en que así lo permita nuestro sistema de control de constitucionalidad– explore las posibilidades de interpretación conforme a la Constitución

<sup>107</sup> Es evidente que las conclusiones expuestas en este epígrafe contradicen ciertas posiciones de la doctrina española, en el sentido de que la regulación contable contenida en el Código de Comercio y en la LSA constituyen cobertura legal suficiente para el cumplimiento del principio de reserva de ley. En este sentido: SANZ GADEA, Eduardo. *Reflexiones sobre el proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades*. En Partida Doble, núm. 56, 1995, pg. 8. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. *La base imponible...* op. cit. pg. 219, aunque con ciertos matices. SANZ GADEA, Eduardo. *El resultado contable en el marco del Derecho Contable*. En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 189, 1998, pg. 210. CAPDEVILA, Montse. *La base imponible*. En Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Régimen General del Impuesto. Madrid: Civitas, 1998, pg. 96. GARCÍA MORENO, Alberto, *La base imponible...* op. cit. pg. 161. CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades...* op. cit. pg. 63-65. GOTA LOSADA, Alfonso. *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias (arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS)*. En Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 29, 2003, pg. 6. SANZ GADEA, Eduardo. *Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades*. En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 251, 2004, pg. 103, aunque de forma tangencial y al referirse al problema que para la reserva de Ley puede suponer la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad.

de la norma enjuiciada. La interpretación conforme a la Constitución puede definirse de forma sencilla. En suma supone que, en aquellos casos en los que los criterios conocidos de interpretación (histórico, sistemático y teleológico)<sup>108</sup> puedan conducir a varios resultados posibles, deberá elegirse, precisamente, aquel que sea conforme a la Constitución. En definitiva, entre los diversos sentidos posibles de un enunciado legal, deberá elegirse aquel que sea conforme a las normas constitucionales frente al que no lo sea<sup>109</sup>. En este sentido, si es posible entender que las normas de imputación temporal de los componentes positivos y negativos de renta pueden deducirse de las normas de ajuste extracontable, no existirá contravención alguna del principio de reserva de Ley tributaria.

Ya vimos más arriba que parte de la doctrina había sostenido que, en materia de imputación temporal, no existía en la LIS remisión alguna a la normativa contable, en la medida en que el artículo 19 de la misma, y en particular el párrafo primero de éste, contenía una regulación completa de esta materia. Tuvimos ocasión de desmentir esta tesis sobre la base de que el principio de devengo, conforme a su formulación, no permite establecer reglas concretas de imputación temporal. Sin embargo, puede profundizarse algo más en las reglas de imputación temporal establecidas por el TRLIS. En todo caso, conviene, una vez más, distinguir los componentes positivos y negativos de renta:

<sup>108</sup> Como se ve excluyo, de entre los criterios de interpretación el literal o gramatical. La razón de esta exclusión ha sido explicada en otros trabajos: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. núm. 3435/2001)*. En Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia), núm. 251, 2004, pgs. 125-126. BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales... op. cit.* pgs. 85-86; 289-292.

<sup>109</sup> En este sentido se pronuncia la doctrina en España: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Tercera Edición. Segunda Reimpresión. Madrid: Civitas, 1991, pg. 96. PERALTA, Ramón. *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1994, pg. 44. En el mismo sentido la doctrina alemana: LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho* (Traducción de Marcelino Rodríguez Molinero). Barcelona: Ariel, 1994, pg. 338. BIRK, DIETER. *Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht*. En Steuer und Wirtschaft, núm. 4, 1990, pg. 303. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto SCHMIDT, 1993, pgs. 1255-1256. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung*. En Steuer und Wirtschaft, Nr. 2, 1993, pg. 100. BIRK, DIETER. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 10 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto SCHMIDT, 1995, § 4, Rz. 19, Lfg. 155 November 1997. VOBKUHLE, Andreas. *Theorie und Praxis der verfassungskonformen Auslegung von Gesetzen durch Fachgerichte. -Kritische Bestandsaufnahme und Versuch einer Neubestimmung-* En Archiv des öffentlichen Rechts, Band 125, 2000, pgs. 180-181. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus DIETER. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto SCHMIDT, 1996, § 4, Tz. 238, Lfg. 96-Oktober 2001.

1) Componentes negativos de renta (gastos, provisiones para riesgos y gastos y reducciones de valor). A mi juicio, sólo respecto a los componentes negativos de renta contiene la Ley del Impuesto sobre Sociedades criterios propios y exclusivos de imputación temporal.

Comenzando por los gastos debe hacerse referencia al propio artículo 19.1 del TRLIS, cuyo inciso final obliga a respetar la debida correlación entre estos últimos y los ingresos. El TRLIS recoge, con rango de Ley formal, el principio de correlación de ingresos y gastos. Podría pensarse, buscando un paralelismo con la realización de beneficios, que el principio de correlación de ingresos y gastos no es operativo a la hora de decidir el ejercicio al que debe imputarse un determinado gasto. Si esto fuera así serían necesarias, al igual que ya vimos respecto al principio de realización, toda una serie de reglas concretas de imputación temporal y, de nuevo, nos veríamos obligados a reconocer que, también respecto a los gastos, remite el artículo 10.3 TRLIS a la normativa contable. Esta posición, aunque parece ser defendida por ciertos sectores de la doctrina<sup>110</sup>, no puede compartirse.

El contenido normativo de los principios de realización y correlación y, consiguientemente, la operatividad de los mismos en la imputación temporal de componentes positivos y negativos de renta no es igual. Mientras que, como vimos, el principio de realización admitía concreciones normativas muy diversas (p. ej., imputación temporal de ingresos por ventas al perfeccionarse el contrato o al transmitirse el riesgo) no ocurre lo mismo con el principio de correlación de ingresos y gastos. Este último es portador, en sí mismo, de una regla efectiva de imputación temporal de gastos, pues estos deberán llevarse a resultados en el ejercicio en el que hayan colaborado a la obtención efectiva de ingresos. La asignación (en términos de correlación) de unos determinados gastos a la producción del ejercicio puede resultar más o menos difícil pero, en todo caso, no se trata de una cuestión que pueda concretarse mediante normas específicas de imputación. Aun cuando existen diversos ejemplos que pueden ilustrar estas afirmaciones (concepto de activo, cuotas de amortización, etc.) creo que es la regulación del concepto de coste de producción la que mejor sirve a estos efectos. Como es sabido, los bienes fabricados o contruidos por la empresa deben valorarse por su coste de producción. La determinación de ese coste supone la necesidad de distinguir cuáles, de entre los desembolsos realizados por la empresa en el ejercicio, deben llevarse a resultados en la correspondiente cuenta de gastos, y cuáles otros deben activarse incorporándose así al coste de producción de las existencias sin influencia sobre el beneficio o pérdida del ejercicio. Es evidente que, conforme al principio de correlación de in-

<sup>110</sup> En este sentido, SANZ GADEA, tras exponer los criterios de imputación temporal de gastos propuestos por la doctrina contable (SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos... op. cit.* pgs. 84-88), rastrea en la normativa contable (PGC y Resoluciones de ICAC) normas concretas para la imputación de gastos por compras y adquisiciones de bienes y servicios, gastos financieros y gastos por amortizaciones (SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos [III]*. En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 200, 1999, pgs. 51-71).



gresos y gastos, deberán activarse todos aquellos desembolsos que correspondan efectivamente el producto. Si el principio de correlación de ingresos y gastos, precisara, como el de realización, de ulteriores concreciones normativas para hacerlo operativo, parece bastante evidente que en la normativa contable se habrían desarrollado dichos criterios. Algunos sectores de la doctrina han querido ver esos criterios, por lo que se refiere a las existencias, en la Norma de Valoración 13.3ª del Plan General de Contabilidad<sup>111</sup> y, más recientemente, en la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción<sup>112</sup>. Sin embargo, si se estudian con más detenimiento estas reglas podrá advertirse que las mismas en absoluto dan lugar a una concreción normativa del principio de correlación de ingresos y gastos. Tanto la Norma de Valoración 13.3ª del PGC como las reglas Segunda a Cuarta de la Resolución del ICAC citada establecen que el coste de producción está compuesto por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles necesarias para la producción así como los costes directamente imputables al producto y la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos del período de fabricación, elaboración o construcción. La Norma de Valoración 13.3 del PGC no se ocupa de esta cuestión pero las reglas tercera y cuarta de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, «aclaran» respectivamente que «son costes directos los que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto» e indirectos «los que se deriven de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto». Debemos reflexionar ahora sobre el alcance de estas reglas en relación con el principio de correlación de ingresos y gastos.

Es obvio, desde luego, que los costes directos deben activarse como coste de producción de las existencias. Una conclusión distinta, además de irracional daría al traste con las más mínimas exigencias de la periodificación.

En cuanto a los costes indirectos, la cuestión es algo más compleja. Sin embargo, a mi juicio, las reglas contables descritas más arriba han tomado la única opción posible, si quería hacerse efectivo el principio de correlación de ingresos y gastos. Los costes indirectos deben activarse conforme a criterios de imputación razonable. Ante la ausencia de una descripción normativa de estos criterios<sup>113</sup>, la conclusión no puede ser otra que la si-

<sup>111</sup> SANZ GADEA, Eduardo. *La imputación temporal de ingresos y gastos (III)*... *op. cit.* pgs. 52-54.

<sup>112</sup> VICENT CHULIÁ, Francisco. *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*... *op. cit.* pg 528.

<sup>113</sup> La regla 2ª.2 de la citada Resolución se limita a señalar que el reparto de los costes indirectos se realizará conforme a criterios de imputación razonable que implicarán, en todo caso, la identificación de forma específica de los costes indirectos asignados al ámbito de fabricación de la empresa excluidos los costes de subactividad.

guiente: podrá activarse la parte de costes indirectos que, conforme a criterios razonables, sea imputable al producto, es decir, los costes indirectos deben incorporarse al coste de producción conforme al principio de correlación de ingresos y gastos.

A partir de estas reglas se llega a la conclusión que, intuitivamente, formulábamos más arriba: el principio de correlación de ingresos y gastos conlleva, en sí mismo, las reglas básicas de imputación temporal de gastos, y afirmar que los costes directos deben formar parte del coste de producción y que los indirectos sólo lo harán en la parte razonablemente imputable al producto, no añade nada nuevo<sup>114</sup>. La prueba más evidente de esta afirmación es que las distintas normativas comparadas, regulan el coste de producción de un modo muy semejante sobre todo en los que atañe a los costes indirectos<sup>115</sup>.

Así pues, podemos concluir que la imputación temporal de gastos en el Impuesto sobre Sociedades no implica problemas desde la perspectiva del principio de reserva de Ley pues, aunque, en materia contable, el principio de correlación de ingresos y gastos, sólo se establece en normas de rango reglamentario (PGC) el TRLIS ha elevado el rango de este principio de imputación del que se derivan, como hemos visto, las pautas esenciales para la asignación de los gastos al ejercicio correspondiente.

Por otro lado, ni las provisiones para riesgos y gastos ni las reducciones de valor del activo, pueden plantear excesivos problemas desde la óptica del principio de reserva de Ley tributaria. En primer lugar porque, como ya anunciamos, estos componentes negativos de renta son regulados, en el Derecho Mercantil, por reglas con rango de Ley formal (Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas). De otro, porque el propio TRLIS contiene disposiciones relativas a dichos componentes. En efecto, los artículos 12 y

<sup>114</sup> Sólo constituyen verdaderas normas de imputación temporal las previstas en las Reglas 7ª y 8ª de la Resolución que prohíben activar los gastos de comercialización, los gastos posteriores a la venta y los gastos generales de administración dirección de empresa. En todo caso debe resaltarse que se trata de supuestos particulares pero, sobre todo, que estas prohibiciones de activación no obedecen al principio de correlación de ingresos y gastos sino al de prudencia.

<sup>115</sup> En el ámbito del Derecho Contable armonizado europeo, la uniformidad de los componentes del coste de producción es consecuencia de las reglas recogidas en el artículo 35.3 de la IV Directiva: «a) El costo de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y consumibles, los costos directamente imputables al producto considerado. b) Una parte razonable de los costos que sean sólo indirectamente imputables al producto considerado, podrá añadirse al costo de producción en la medida en que esos costos se refieran al periodo de fabricación». Sin embargo, es definición del coste de producción no es exclusiva del Derecho europeo de Balances. Por el contrario, los sistemas contables de origen anglosajón (IAS) contienen previsiones idénticas o muy semejantes: Así IAS 2.7 a 2.15. Sobre esta cuestión, y comparando la normativa IAS con el Derecho Contable alemán: JACOBS, Otto H. *IAS 2. Vorräte (Inventories)*. En *Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS): Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts / hrsg. von Jörg Baetge...* [et al.] 2. Auflage. Stuttgart: Schäffer Poeschl, 2003, Teil B: Kommentierung der IASB-Standards, IAS 2, Tz. 20-46.

#### EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA Y LA BASE IMPONIBLE...

13 del TRLIS se dedican respectivamente a las reducciones de valor del activo y las provisiones para riesgos y gastos en el Balance Fiscal. Es cierto, desde luego, que las dos normas no son completas –el artículo 12 TRLIS se refiere, exclusivamente, a las condiciones de deducibilidad de algunas reducciones de valor– pero, en todo caso, el rango (suficiente) de las normas contables mercantiles salva cualquier problema de orden formal que pueda plantearse.

2) Componentes positivos de renta (ingresos y beneficios). No puede negarse que el TRLIS contiene algunas disposiciones específicas sobre imputación temporal de componentes positivos de renta. En este sentido, destacan las reglas del artículo 15 TRLIS o 19.4 del mismo texto legal. Esta circunstancia no puede, sin embargo, empañar la realidad: el TRLIS no contiene para los ingresos, a diferencia de lo que ocurre respecto a los gastos, criterios generales de imputación temporal y, salvando ciertas reglas particulares, dicha imputación queda, de ese modo, remitida en términos absolutos a la normativa contable.

Esta realidad resulta lógica desde la perspectiva de los principios materiales del ordenamiento tributario. En efecto, y desde la óptica del principio de capacidad económica, el principio de realización (sea cual sea su contenido) no plantea excesivos problemas. Como ya he sostenido en otro lugar, las reglas contables relativas a la imputación temporal de ingresos y beneficios garantizan, de forma suficiente, el gravamen de la capacidad económica actual<sup>116</sup> y, de ese modo, el legislador, con buen criterio, no creyó necesario elaborar un catálogo de reglas particulares sobre la imputación temporal de los componentes positivos de renta. Sin embargo, lo que seguramente no percibió el legislador tributario es que estas reglas, aún siendo intachables desde la perspectiva material (principio de capacidad económica), planteaban serios problemas formales, en la medida en que el rango de las mismas, como ya vimos, no era suficiente para cumplir las exigencias del principio de reserva de Ley tributaria.

De ese modo, la remisión que opera el artículo 10.3 TRLIS a la normativa contable mercantil puede resultar inconstitucional por vulnerar las exigencias del principio de reserva de Ley tributaria. Y, conforme lo dicho hasta el momento, no parece posible salvar esa inconstitucionalidad mediante una interpretación del sistema de determinación diseñado por el TRLIS conforme a la Constitución, pues no existen normas fiscales de imputación temporal de ingresos, salvo las excepciones a las que ya se ha hecho referencia. Y no es posible, ante esta tesitura, plantearse la posibilidad de una declaración de inconstitucionalidad parcial del sistema de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Como ha sostenido la mejor doc-

<sup>116</sup> BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales... op. cit.* pgs. 119-129, donde se analizan los diferentes problemas de compatibilidad entre los subprincipios de realización y asimetría y el principio de capacidad económica.

trina constitucional<sup>117</sup>, una declaración de inconstitucionalidad (y nulidad) parcial requiere que la parte válida (constitucional) contenga, en sí misma, una regulación general y abstracta de la materia sobre la que recae. Parece bastante evidente que eliminando las reglas de imputación temporal de la mayor parte de los componentes positivos de renta, el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto se hace inmanejable. La remisión que contiene el artículo 10.3 del TRLIS debería ser declarada inconstitucional sin modulación alguna del fallo.

Ante esta anómala situación, el legislador español debería reaccionar urgentemente. Una opción podría ser la regulación completa de los criterios de imputación temporal de ingresos en el TRLIS. Sin embargo, eso supondría una vuelta, *de facto*, al sistema, felizmente superado, de la Ley 61/1978<sup>118</sup>. A mi juicio, la mejor opción sería incorporar toda la normativa contable (y en particular las reglas de imputación temporal) a las normas mercantiles con rango legal (LSA y, preferentemente Código de Comercio), desterrando del Plan General de Contabilidad la regulación de los principios contables y de las Normas de Valoración. Así, de un lado, se reafirmaría la naturaleza jurídica de la contabilidad y, de otro, se superarían los problemas formales de constitucionalidad de los que adolece nuestro sistema de imposición empresarial.

<sup>117</sup> SKOURIS, Wassilios. *Teilnichtigkeit von Gesetzen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973, pgs. 76-85.

<sup>118</sup> Sobre las diferencias –esenciales a mi juicio– entre los sistemas de la Ley 61/1978 y 43/1995 puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables y normas fiscales...* *op. cit.* pgs. 19-68.